المبادئ العامة للتشريعات الضريبية

الكتاب الأول

مبادئ القانون الضريبي –النظام الضريبي والهيكل الضريبي –
الضرائب غير المباشرة (الضرائب الجمركية –ضريبة الدمغة –الضرائب السلعية)
الضرائب على الانفاق (ضريبة المبيعات –الضريبة على القيمة المضافة)
امكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى

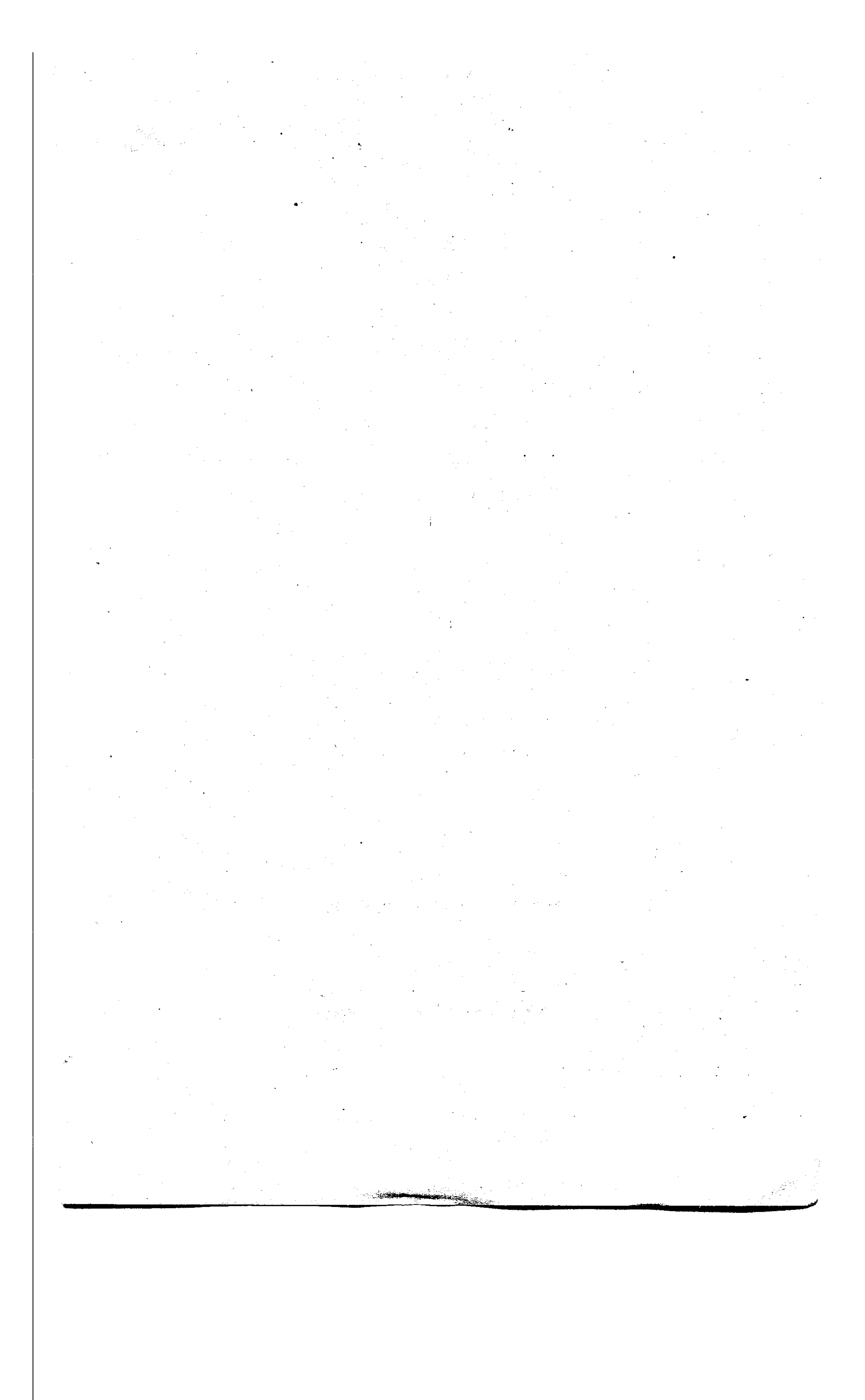
دكتور

عزت عبد الحميد البرعي

أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي
كلية الحقوق – جامعة المنوفية

دار الولاء للنشر والتويع – شبين الكوم

عام ٢٠٠٠ - ٢٠٠١م



بسم الله الرحمن الرحيم

"هو الذى جعلكم خلائف الأرض ورفع بعضكم فوق
بعض درجات ليبلوكم فيما أتاكم"

(سورة الانعام ١٦٥)

"هو الذى جعل لكم الأرض ذلولا فإمشوا فى مناكبها
وكلوا من رزقه واليه النشور"

(سورة الملك ١٥)

إهـــــداء

إلـى

-مصرنـا الحبيبـة الغالية والتـى ترنـوا الى التقـدم والتطور

-زوجتى وأبنـائى

-أساتذتى الأجلاء .

-الى روح وذكرى أستاذى العالم الجليل.

الأستاذ الدكتور مصطفى رشدى شيحه

مقدمة

تتناول هذه المحاضرات موضوعا من أهم موضوعات الدراسات القانونية والمالية- وهو التشريعات الضريبية وهى أهم فروع التشريعات أو القوانين الاقتصادية والتى أصبحت تشغل المكانة الأساسية فى منظومة التشريعات القانونية فى الوقت الحاضر سواء على المستوى الدولى (الدول والمنظمات الدولية والمؤسسات الاقتصادية الدولية) أو على صعيد مجتمعنا المعاصر، حيث نجد أن غالبية التشريعات التى صدرت فى السنوات الأخيرة هى تشريعات اقتصادية بحتة نظرا لأن مشكلة المجتمع هى بالدرجة الأولى مشكلة اقتصادية ، ومن ثم فان اكثر من ٦٠% من القوانين التى صدرت فى مصر منذ بداية التسعينات وحتى الآن هى قوانين اقتصادية أساسية فى مجالات الاستثمار والتجارة والمال، والتنمية والتكنولوجيا، وتنظيم النشاط الاقتصادى فى قطاعات الاقتصاد القومى وفروعه سواء فى مجالات الانتاج أو التبادل أو التوزيع، ومجالات الخدمات من سياحة، وتعليم وصحة واسكان ، ونقل، وإتصالات.. أو مجالات التصدير والاستيراد، وكذا قطاعات البنوك والائتمان ومؤسسات وأشكال الأسواق المختلفة، فضلا عن المجال الأساسى لتدخل الدولة الاقتصادى فيما يتعلق بالهيئات الاقتصادية الأساسية أو الموازنة العامة للدولة وماتتضمنه من نفقات عامة وايرادات عامة وخصوصا الضرائب بمختلف أنواعها والرسوم والقروض، وجميع هذه الادوات المالية تصدر فى شكل قانون مالى أو ضريبى ، وهو موضوع انشغالنا الأساسى فى هذه المحاضرات.

واذا كان القانون المالى والقانون الضريبى يمثلان أهمية متزايدة للدولة وكافة أفراد المجتمع، فإن ذلك يستلزم تناولهما بالتحليل والتفسير

والمناقشة فى اطار النصوص وفى اطار التطبيق العملى، كما أن لهما علاقات تأثير وتأثر أى ارتباط مباشر بكافة مكونات المجتمع، وبالقوانين الاخرى وخصوصا قانون الاستثمار الموحد وضماناته وحوافزه، وقانون التجارة والشركات الموحد، وقانون العمل الموحد، والقوانين المنظمة للتجارة الداخلية والتجارة الدولية، وقوانين المجتمعات العمرانية وخصوصا مايتعلق منها بالمشروعات الاقتصادية القومية، فضلا عن العلاقة المباشرة بين القوانين والتشريعات الضريبية وقوانين الاجراءات والمرافعات المدنية والتجارية والتى أخذت فى جوانب كثيرة بالتحكيم فى المنازعات التجارية والضريبية، وكل ذلك بهدف دعم عملية الاستثمار والتنمية.

من ثم اذا كانت التشريعات الاقتصادية والمالية أصبحت تمثل أحد اهم انشغالات المشرع فان ذلك يستلزم ضرورة التكامل والترابط بين دراسة القانون والاقتصاد، فالواقع الاقتصادى والمالى يمثل الموضوع الاساسى، والتشريع الاقتصادى والمالى يمثل الشكل والأداه التى تنظم هذا الواقع، وهذا يعنى ضرورة التعرف على فلسفة هذا التشريع وأهدافه انطلاقا من ضرورة التعرف على الهيكل الاقتصادى والسياسة الاقتصادية وأبعادها ، وفى مجال انشغالنا فى هذه المحاضرات فان دراسة القانون المالى بصفة عامة والقانون الضريبى بصفة خاصة تستلزم ضرورة التعرف على الهيكل المالى أو النظام المالى السائد فى مجتمع معين بصفة عامة، والهيكل الضريبى أو النظام الضريبى بصفة خاصة، ولاشك أن الاتجاه الغالب فى الوقت الحاضر بالنسبة للنظام الاقتصادى عموما والسياسة الاقتصادية خصوصا هو اعادة النظر فى النظام القانونى والتشريعات الموجودة بغرض تيسير وتحقيق عملية التحول من الاقتصاد

العام الى الاقتصاد الخاص (الخصخصـــــة)، وزيـــادة درجـــة الارتبـــاط بالاقتصاد العالمى تحـــت تـــأثير أدوات وسياســـات وقوانيـــن العولمـــة وخصوصا القوانين والقواعد الملزمة لاتفاقات منظمة التجارة العالميـــة،... كل ذلك له أثاره الواضحة على التشريعات المالية والضريبية.

فإذا كان لايمكن التعرف على حقيقة النشاط المـــالى للدولـــة الا بدراسة الجوانب الاقتصادية والسياسية والقانونيـــة للدولـــة وللمؤسســـات المالية والنقدية والضريبية القائمة، كما أن تنظيم وأثـــار الأدوات الماليـــة التى تسيطر عليها الدولة وتستخدمها فى تنفيذ سياستها المالية وهى الانفاق العام، والايرادات العامة، والقروض، والاصدار النقدى، والموازنة العامـــة تختلف باختلاف الاطار العام السياسى والقانونى الذى تعمل فى ظله، فـــان كل ذلك يتطلب مناقشة وتحليـــل الجوانـــب المتعلقـــة بالنظـــام السياســـى والاقتصادى للدولة (وللمجتمع)، حتى يتسنى لنا التعرف على النظام المـــالى والضريبى ومجموع الضرائب التى يتكون منها والمعرفة الدقيقة للجوانـــب المختلفة للتشريع الضريبى.

وفى اطار الدراسات المقرره بكليات الحقوق- وبعد أن تم تنـــاول دراسة وتحليل المالية العامة "الاقتصـــــاد المـــالى" مـــن حيـــث المنـــهج والموضوع والاطار العام وربطه بالنشاط الاقتصادى للدولة، ثم دراســـــة نظرية النفقات العامة: تقسيماتها ونطاقها وحدودهـــا وتطورهـــا وأثارهـــا الاقتصادية المباشرة وغير المباشرة ودراسة نظرية الايـــرادات العامـــة : من حيث صورها المختلفة، والمقدرة التكليفية للمجتمع، والقروض العامـــة، ولما كانت نظرية الضريبة تمثل محور وأساس نظرية الايرادات العامـــــة فان ذلك استلزم تناول وتحليل طبيعة الضريبة وتعريفها وتكييفها القـــانونى وقواعدها الأساسية ؛ والتنظيم الفنى والمشكلات التى تنشأ بمناسبة فـــرض

الضريبة وتحديد مقدارها وربطها وتحصيلها ، وكذلك الأثار الاقتصادية للضريبة سواء كانت مباشرة أو تلك التى تتعلق بالعبء الضريبى ومشكلات النظام الضريبى (التهرب الضريبى، الازدواج الضريبى، مشكلات الادارة الضريبية ، مشكلات المجتمع الضريبى...الخ)، كما تم تناول الموازنة العامة للدولة: من حيث ماهيتها -والمبادئ التى تحكمها، ثم التحضير والاعتماد والتنفيذ والرقابة:

فإننا سوف نركز فى هذه المحاضرات على تناول وتحليل التشريعات المالية بصفة عامة-حيث من المقرر أن كل مايتعلق بالجوانب المالية التى تقوم بها الدولة لابد أن يصدر فى شكل قانونى- وتحكمه مجموعة من القواعد القانونية التى تنظم النشاط المالى للدولة سواء فى مجال اعداد الموازنة العامة أو تحديد النفقات العامة، أو تنظيم وحصول الدولة على الايرادات العامة سواء ضرائب أو رسوم أو قروض عامة داخلية او خارجية .

على انه فى اطار التشريعات والقوانين المالية سيتم التركيز على التشريعات الضريبية فهى الأكثر أهمية سواء فى علاقتها بالأفراد والمؤسسات الاقتصادية والتجارية، أو فيما تمثله من وزن نسبى أكبر فى الايرادات العامة التى تحصل عليها الدولة. واذا كانت التشريعات الضريبية تشمل كل القوانين التى تنظم مختلف أنواع الضرائب الموجودة فى مجتمع ما، فان الدراسة يجب أن تشملها جميعا، ولكن اعتبارات التقسيم والتناول المنهجى (فضلاً عن اعتبارات الحجم والمحتوى والوقت المتاح) تستلزم تناولها فى شكل مجموعات وأنواع رئيسية طبقا للهيكل الضريبى الموجود والضرائب الأساسية المطبقة فى الوقت الحاضر.

وإذا كان التقسيم الأساسى المتفق عليه فقهيا بين كتاب المالية العامة والسائد فى كل دول العالم هو تقسيم الضرائب الى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة، فاننا سوف نتناول التشريعات الضريبية عن طريق تحليل ومناقشة وتفسير القوانين الضريبية لهاتين المجموعتين، لذلك سنخصص دراستنا فى كتاب أول يشمل الضرائب غير المباشرة، وخصوصا الضرائب على الانفاق والتداول ، وفى كتاب ثانى يشمل الضرائب المباشرة وخصوصا ضرائب الدخل بمختلف أنواعها.. وقد رأينا أن نبدأ بالضرائب غير المباشرة وخصوصا الضرائب على الانفاق مع التركيز على الضريبة العامة على المبيعات، وقد يرجع ذلك للوزن النسبى الأكبر الذى تمثله الضرائب غير المباشرة، فضلا عن التغيرات المتلاحقة فيها وأثارها الاقتصادية والاجتماعية الاكثر وضوحا، ولعل أحد أسباب البدء فى الكتاب الأول بالضريبة العامة على المبيعات ماهو منتظر من تطويرها بالانتقال الى الضريبة على القيمة المضافة والأثار الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية المترتبة على ذلك، وسوف يكون ذلك موضوع انشغالنا واهتمامنا فى هذه المحاضرات:

ولما كانت الدراسة ستنصب على تحليل التشريعات الضريبية أو القوانين الضريبية، فاننا على قناعة تامة بضرورة دراسة وتحليل المبادئ العامة للقانون الضريبى – من حيث ماهيته وذاتيته واستقلاله وعلاقته بفروع القانون الاخرى وخصوصا فروع القانون العام، وسوف نناقش موضوع شرعية وقانونية ودستورية الضريبة.

وعلى ذلك سوف نتناول فى اطار دراسة وتحليل التشريعات الضريبية- فى الكتاب الاول المبادئ العامة للقانون الضريبى، والنظام الضريبى ومكونات الهيكل الضريبى القائم، ثم التركيز على الضرائب

على الانفاق بصفة عامة، والضريبة العامة على المبيعات بصفة خاصة، والانتقال الى الضريبة على القيمة المضافة، ويتم تناول ذلك فى الابواب الثلاثة الاتية.

الباب الأول: عناصر وخصائص النظام الضريبى واسس التشريع الضريبى حيث نعرض فيه للنظام الضريبى وتطوره والأنواع المختلفة للضرائب، والهيكل الضريبى المصرى فى الوقت الحاضر، ثم نعرض للمبادئ العامة للقانون الضريبى.

الباب الثانى: الضرائب على الانفاق والضريبة العامة على المبيعات.

حيث نعرض فيه للأنواع المختلفة للضرائب على الانفاق ، ثم الدراسة التحليلية التفصيلية للضريبة العامة على المبيعات.

الباب الثالث: الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات الى الضريبة على القيمة المضافة حيث نعرض فيه لمشكلات الضريبة العامة على المبيعات، وكيفية واسس الانتقال للضريبة على القيمة المضافة: السمات والمزايا والعيوب والصعوبات والأثار المترتبة على ذلك.

وفى نهاية هذه المقدمة – أرجو من الله التوفيق والسداد، وأتوجه بالشكر لجيل من الاساتذة الاجلاء، وأتحمل ماقد يوجد من هنات أو اخطاء وعلى الله توكلت واليه انيب

المنصورة –فبراير عام ٢٠٠٠

دكتور:عزت عبد الحميد البرعى

الباب الأول

في

- النظام الضريبي وخصائصه
- الهيكل الضريبي ومحدداته وصوره
- الخطوط العامة لنظرية الضريبة (أساسها وتكييفها ومبادئها وتنظيمها الفني، والمشكلات المثارة)
- المبادئ العامة للقانون الضريبي وأسس التشريع الضريبي

عناصر وخصائص النظام الضريبى
واسس التشريع الضريبى

من المسلم به أن الضريبة قد اقترنت بوجود الدولة، وقد تطورت وظائف وأهداف النشاط المالى بصفة عامة والضريبة بصفة خاصة بتطور الطبيعة السياسية والاجتماعية للدولة ووظائفها التى تتحدد طبقا لطبيعة الأنظمة السياسية والاقتصادية السائدة، وإذا كان جوهر النشاط المالى للدولة يتمثل فى قيامها بإشباع الحاجات العامة عن طريق إنشاء مجموعة من الخدمات العامة والتى تستلزم القيام بالإنفاق العام والذى يتطلب بدوره حصول الدولة على الإيرادات العامة فان ركيزتها الأساسية تتمثل فى الضرائب. وتشكل النفقات العامة والإيرادات العامة والموازنة العامة محور النشاط المالى للدولة ومن خلالها يتم تحديد النظم المالى والسياسة المالية، ويعد النظام الضريبى جزءا منها.

فى هذا الباب نتناول ماهية وعناصر وخصائص النظام الضريبى، ثم تحديد ماهية وعناصر الهيكل الضريبى، ثم نتناول الخطوط والعناصر الأساسية لنظرية الضريبة وأخيرا نتناول بالتحليل المبادئ العامة للقانون الضريبى أو أسس التشريع الضريبى.

وعلى ذلك سوف نقسم هذا الباب الى الفصول الثلاثة الآتية

الفصل الأول: ماهية وعناصر النظام الضريبى، وخصائص الهيكل الضريبى

الفصل الثانى: العناصر الرئيسية لنظرية الضريبة

الفصل الثالث: المبادئ العامة للقانون الضريبى (أسس التشريع الضريبى)

الفصل الأول

ماهية وعناصر النظام الضريبى، وخصائص الهيكل الضريبى

توجد علاقات ارتباط وثيقة بين النظام الضريبى والهيكل الضريبى كما أن البعض قد يرى أن ماهية ومفهوم كل منهما يتضمن محتوى واحدا، فالنظام الضريبى هو الهيكل الضريبى ، غير أننا سوف نحدد ماهية كل منهما مع الوعى بأن كل نظام ضريبى يؤدى الى وجود هيكل ضريبى معين، وأن النظام الضريبى يركز على مجموعة العناصر المكونة لهذا النظام ومايوجد بينها من علاقات ، والأهداف والوسائل الأساسية لهذا النظام ، أما الهيكل الضريبى فانه يركز على مجموعة الصور الفنية التى تتكون منها اجزاء النظام الضريبى، أو بعبارة أدق مجموع الضرائب المختلفة المفروضة فى مجتمع محدد وفى فترة زمنية محددة، ومن ثم يمكن القول أن النظام الضريبى يتضمن ويحتوى على هيكل ضريبى معين، فالنظام الضريبى هو الذى يحدد الهيكل الضريبى الذى يوجد فى إطار اقتصادى وسياسى واجتماعى ومالى فى مجتمع معين وزمان محدد، ونتناول فى هذا الفصل كل من النظام الضريبى والهيكل الضريبى فى مبحثين على النحو التالى:-

المبحث الأول: ماهية النظام الضريبى وخصائصه

المبحث الثانى: الهيكل الضريبى: صورة وأنواعه، والهيكل الضريبى المصرى

المبحث الأول
ماهية النظام الضريبي وخصائصه

يتضمن النظام الضريبي الأجزاء أو العناصر التي يتكون منها هذا النظام والعلاقات، التي توجد بين هذه العناصر، كما أن لكل نظام ضريبي مجموعة من الأهداف والوسائل والخصائص التي تميزه عن غيره من الأنظمة الضريبية، ونرى في هذا المبحث ماهية النظام الضريبي ثم أهدافه وخصائصه في مطلبين

المطلب الأول
ماهية النظام الضريبي

يتحدد أي نظام بأنه مجموعة من العناصر والعلاقات، والعناصر هي الأجزاء المكونة للنظام، والعلاقات هي التي تربط الأجزاء المكونة من النظام، ومن مجموع الأجزاء والعلاقات تتكون كلية أو وحدة النظام، فنجد أن النظام الاجتماعي في مجتمع معين ينقسم إلى عدد كبير من الأجزاء ويسوده تشابك ضخم من العلاقات بحيث اصبح من الضروري تقسيمه إلى عدد من الأنظمة الأصغر كل منها يشكل نظاما في حد ذاته مثل النظام السياسي، والنظام الاقتصادي والنظام القانوني، والنظام العلمي، ونظام القيم...الخ وكل نظام من هذه الأنظمة ينقسم بدوره إلى عدد من الأنظمة الأصغر فالنظام الاقتصادي على سبيل المثال ينقسم الى: النظام المالي، والنظام النقدي، والنظام الإنتاجي، ونظام التبادل، ونظام الأثمان....الخ وكل هذه الأنظمة تتداخل بعضها مع بعض في تشابك بالغ التعقيد والكبر يتعين أخذه في الاعتبار عند دراسة هذه النظم او بعضها.

ويمثل النظام الضريبي أحد مكونات النظام المالي والذي يتضمن بجانب الضرائب كل من الايرادات الاخرى غير الضريبية، والانفاق

العام، والموازنة العامة، والسياسة المالية وكما رأينا فان النظام الضريبى جزء من النظام المالى والذى هو بدوره جزء من النظام الاقتصادى فى مجتمع أو نظام اجتماعى أشمل، ومن ثم يتعين أن يكون هذا النظام الضريبى مرتبطا بكل أنظمة المجتمع ويتحدد بها وبالمتغيرات السياسية والاقتصادية والقانونية والاجتماعية السائدة فى فترة زمنية محددة على ذلك يمكن **تعريف النظام الضريبى فى مجتمع ما: بأنه جزء من** النظام المالى ويتمثل فى مجموعة العناصر التى يتكون منها والعلاقات بينها- فضلا عن السياسات والأهداف المحددة لهذا النظام الضريبى فى فترة زمنية محددة، ومن ثم فان النظام الضريبى المصرى على سبيل المثال تتحدد ماهيته بما يلى

١- **عناصر هذا النظام:** من تشريعات وقوانين ضريبية فى مختلف مجالات النشاط الاقتصادى والمالى والتجارى، والجهاز الضريبى الذى يناط به قانونا تطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية بما يتضمنه من ادارات ضريبية متنوعة، ثم مجموعة المكلفين بأداء هذه الضرائب للخزانة العامة من أشخاص وأفراد وهيئات ومؤسسات اقتصادية ومالية، أى الممولين، ومايطلق عليه المجتمع الضريبى.

٢- **السياسة الضريبية:** وتمثل جزء من السياسة المالية والاقتصادية وتشمل برامج وإجراءات محددة لأهداف النظام الضريبى، وكيفية استخدامها لتحقيق هذه الأهداف

٣- **أهداف وغايات النظام الضريبى:** وهى التى تتحدد طبقا للنظام الاقتصادى والسياسى السائد فى كل مجتمع

٤- **الهيكل الضريبى السائد:** والتنظيم الفنى لمجموعة الضرائب فى مجتمع محدد والذى يتضمن مجموعة الإجراءات القانونية

والفنية التى تحدد وتنظم فرض الضرائب المختلفة من حيث نوع الضريبة ووعائها ومقدارها وربطها وتحصيلها والمشكلات المترتبة على ذلك (عبء ضريبى، تهرب ضريبى، ازدواج ضريبى).

٥- <u>مجموعة العلاقات</u> التى توجد بين مكونات وعناصر النظام الضريبى، وخصوصا بين الجهاز الضريبى وكل من المكلفين والممولين، والعلاقات بالانظمة الاخرى وخصوصا النظام الاقتصادى، والنظام المالى والنظام القانونى.

٦- <u>مجموعة المشكلات القانونية والمالية والاقتصادية</u> التى تترتب على تطبيق نظام ضريبى معين وربطها بالمتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية التى توجد فى الواقع العملى سواء على المستوى المحلى او المستوى الدولى.

المطلب الثانى

خصائص النظام الضريبى

تتحدد خصائص النظام الضريبى فى مجتمع محدد طبقا لماهية هذا النظام ومكوناته والتى سبق تناولها والتى تمثلت فى التشريعات والقوانين الضريبية السائدة، والجهاز الضريبى والإدارات المختلفة المكونة له، ومختلف مكونات المجتمع الضريبى، ثم محتوى السياسة الضريبية، وأهداف النظام الضريبى، ومكونات الهيكل الضريبى السائد، وطبيعة العلاقات الموجودة بين عناصر هذا النظام، ومايوجد من مشكلات تطبيقية، وفضلا عن ذلك فإن خصائص نظام ضريبى معين تتحدد بأهدافه وعلاقته بالنظام الاقتصادى والنظام السياسى والنظام القانونى وبعملية التنمية الاقتصادية ومستوى التطور الاقتصادى

أولا: أهداف النظام الضريبى: أهم خصائص أى نظام ضريبى هو مجموعة أهداف هذا النظام والتى تتحدد من خلال النظام السياسى والاقتصادى السائد والطبيعة السياسية والاجتماعية للدولة، وتكون هذه الأهداف مالية أو اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية، وقد يتم التركيز على أحدها مع الجمع بينها جميعا[١]

-فقد يكون **الهدف الرئيسى للضريبة مالى** وهو ما كان سائدا فى ظل الفكر التقليدى والذى كان يتمثل فى توفير الايرادات العامة اللازمة لمقابلة وتغطية النفقات العامة وكان ذلك أساسه دور الدولة المحدود وضرورة الحرص على مبدأ حياد **النفقات العامة** ومن ثم حياد الضريبة، وحياد الموازنة العامة للدولة.

-**وقد يكون الهدف** من فرض الضريبة **بالإضافة الى الهدف** المالى **هو تحقيق بعض الغايات والأغراض الاقتصادية** كاستخدامها لتحقيق الاستقرار الاقتصادى ومواجهة مايحدث من تقلبات تنشأ عن الانكماش والركود، والتضخم الذى يحدث عبر الدورة **الاقتصادية** كما قد تستخدم كوسيلة لاعادة توزيع الدخول وتقليل درجة **التفاوت** فى الدخول بين طبقات وفئات المجتمع، أو تستخدم لحماية **الصناعات الوطنية** عن طريق بعض أنواع الضرائب الجمركية، أو **كأداة لتشجيع بعض** أنواع النشاط الاقتصادى أو توجيه الموارد **لبعض المناطق العمرانية الجديدة**، أو المشروعات الاقتصادية الكبرى فى **المناطق الجديدة (توشكى**، العوينات، جنوب الوادى، شرق التفريعة.....) عن **طريق تقرير** نظام

---

(١) د. عزت عبد الحميد البرعى: مبادئ الاقتصاد المالى ، دار الولاء -شبين الكوم، ١٩٩٨ ص٢١٩-ص٢٢٣

للاعفاءات الضريبية أو التخفيف من معدلات الضريبة ، كذلك تستخدم الضريبة لتشجيع الصادرات، وتشجيع الواردات او الحد من بعضها، والحد من الاستهلاك وأشكال الاستغلال المختلفة، وتشجيع الملكيات الصغيرة، وتشجيع إنشاء الصناعات الصغيرة والحرفية، ومشروعات استصلاح الأراضى ، وتوجيه الشباب لنشاطات جديدة....الخ.

-كما قد تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف سياسية، وفى هذا يقول أحد فقهاء المالية العامة وهو لو فنبرجر[١] : لم تعد الضريبة تنظيما فنيا أو انشغالا اقتصاديا فى المقام الأول وإنما أصبحت على وجه الخصوص ظاهرة سياسية... ومن ثم لاتكون العدالة الضريبية فكرة محايدة لاتتغير وانما هى تشخيص لمذهب الحزب الحاكم فى الواقع الضريبى... ولاشك أن هذا القول صحيح إلى حد كبير ونشهد جانبا لتطبيقه فى السياسة الضريبية لكل من الحزب الديموقراطى والحزب الجمهورى فى الولايات المتحدة الأمريكية ، وكذا لكل من حزب المحافظين وحزب العمال فى إنجلترا، واحزاب اليمين وأحزاب اليسار فى فرنسا... الخ، فلا يمكن أن نغفل إمكانية استخدام الضريبة كأداة للقوى الاجتماعية السيطرة سياسيا فى مواجهة الطبقات والفئات الاجتماعية الاخرى، أو استخدام الاعفاءات الضريبية او المعاملة الضريبية التفضيلية لصالح بعض الفئات الاجتماعية المسيطرة دون الفئات الاخرى، كما قد تستخدم الضريبة للمساعدة فى تحقيق أغراض السياسة الخارجية كاستخدام الضرائب الجمركية لتشجيع العلاقات

---

(١) Laufenburger , H., : Traite d'économie et de législation financiers, Tome II, 5 éme ed . Paris, 1954, PP: g-15

التجارية والاقتصادية مع بعض الدول أو الحد منـــها تحقيقـا لأهــداف سياسية، وذلك عن طريق خفض الضرائب على الواردات من هذه الـدول فى حالة الرغبة فى تشجيع التجارة معها أو رفعها فى حالة الرغبة فـــى الحد من التجارة معها.

-كذلك قد تستخدم الضريبة لتحقيق أهداف اجتماعيــة ومثـال ذلك اعفاء بعض الهيئات التى تقوم بخدمـات اجتماعيـة مـن الضريبـة وتخفيضمعدلات الضريبة على ذوى الأعباء العائلية الكبـيرة ، كمـا قـد تستخدم الضريبة لتشجيع زيادة السكان او الحد من هــذه الزيـادة حسـب ظروف كل مجتمع، كذلك قد تقرر الدولة فرض ضريبة مرتفعـــة علـى بعض السلع التى قد تحرمها بعض الأديان أو قد يكون استهلاكها ضــارا من الناحية الصحية والخلقية والاجتماعية كالمشروبات الروحية

ثانيا : علاقة النظام الضريبى بالنظام الاقتصادى .

كما رأينا فان النظام الضريبى هو جزء من النظام المالى والـذى هو بدوره جزء من النظام الاقتصادى ، ومن ثم فان النظام الضريبى فــى مجتمع ما (أو دولة ما) يتحدد ويرتبط بالنظام الاقتصادى فى هذا المجتمــع من حيث فلسفته ومحتواه وخصائصه الأساسية والتى تتمثل فــى أهــداف النظام وطريقة أدائه والسياسات المطبقة، فان الضريبة وهى محور النظـام الضريبى تعد فى المقام الأول أداه مالية اقتصادية تستقطع من الدخــول او الايرادات المتحققة أو عند الانفاق فهى لاتنشأ الا بوجود نشاط اقتصـــادى، كما أن الجانب الأكبر من أثارها يكون اقتصادى سواء كان ذلك فى مجـال تحقيق الاستقرار الاقتصادى أو عدالة توزيع الدخول أو التأثير على نفقـــة الانتاج، وكل من الادخار والاستثمار والأثمـــان...الـخ كمـا أن النظـام الاقتصادى هو الذى يحدد حجم ونطاق وحدود كل من المقـــدره التكليفيـــة

للمجتمع، وحجم الطاقة الضريبية، والعبء الضريبى ، ونقله، كذلك فـــان السياسة الاقتصادية السائدة فى النظام الاقتصادى هى التى تحدد الى درجة كبيرة نطاق ومحتوى السياسة الضريبية وهى أحـــد عنــاصر أو أركـــان النظام الضريبى....لذلك فإن النظام الاقتصادى السائد فى مجتمــع محـــدد يعد أحد أهم عناصر تحديد النظــام الضريبـــى ولاشـــك أن الخصـــائص الأساسية للنظام الضريبى تتمايز وتتباين فى كل من النظـــام الاقتصـــادى الاشتراكى او النظام الاقتصــــادى الرأســمالى، أو النظـــام الاقتصـــادى المختلط، وهذا ما سنراه بتفصيل أكبر فى دراسة الهيكل الضريبى .

ثالثا: علاقة النظام الضريبى بالنظام السياسى والنظام القانونى

هناك علاقة ارتباط وثيقة بين النظام الضريبى وكل من النظـــام السياسى والنظام القانونى، فالمالية العامة ذاتها والضريبة هى أحـــد أهـــم أدواتها ومحاورها لم تنشأ الا كنتيجة لوجود الدولة والتى تعد أساس النظام السياسى، كما أن الضريبة لاتنشأ الا بقانون ومن ثم فان النظام الضريبـــى يرتكز على القانون الضريبى أو التشريع الضريبى، ومن ثم يتحدد بالنظـــام القانونى السائد، وسنرى هذا العلاقة بالتفصيل فى الفصل الثالث من هـــذا الباب ونركز هنا على هذه العلاقة باعتبارها أحد الخصـــائص الأساســـية للنظام الضريبى باختصار كما يلى:-

أ-النظام الضريبى والنظام السياسى

ان جوهر المالية العامة هو النشاط المالى للدولة، ولايمكن اشباع الحاجات العامة الا عن طريق حصول الدولة على ايرادات عامـــة وتعـــد الضرائب أهم أنواعها، ومن ثم يرتبط النظام الضريبى بالنظام السياســـــى السائد، والدولة كتنظيم عضوى له طبيعة سياسية واجتماعيـــة تعـــد أهـــم المؤسسات السياسية وركيزه التنظيم السياسى، ومن هنا كان التلازم الدائـــم

فى التطور بين النظام السياسى والنظام الضريبـــى، ولاشـك أن عمليـة فرض الضرائب والمراحل المختلفة لاعـداد واقـرار الموازنـة العامـة ساعدت كثيرا فى نشأة وتطور النظم البرلمانية والحياة النيابية والسياسية وتطور الدساتير فى معظم الأنظمة وتنشـيط واثـراء العمـل السياسـى والعلاقة بين السلطتين التشريعية والتنفيذية.

لذلك فان النظام المالى للدولة بصفة عامة والنظـام الضريبـى بصفة خاصة يرتبط بنظامها السياسى، فهو يتأثر ويؤثـر فيـه، فالنظـام المالى يعكس اتجاهات النظام السياسى، ويعتبر فى نفس الوقـت أداه مـن أدوات تحقيق أهداف هذا النظام، فالشكل السياسى للدولة يؤثر على نظامها الضريبى (والمالى) والذى يختلف كيفيا وكميا طبقا لما اذا كـانت الدولـة رأسمالية أو اشتراكية، كذلك يؤثر الشكل السياسى للدولة علـى نظامـها الضريبى والمالى من ناحية اذا ماكانت الدولة بسيطة أو مركبة (اتحاديـة أو فيدرالية أو أى صورة اخرى)، كما أن النظام المتبع فى الادارة المحلية للأقاليم والمحافظات واختصاصات السلطة المركزية والسلطات المحليـة يكون له بدوره تأثير كبير على دور وفعالية النظـام الضريبـى والأدوات المالية المستخدمة، ويعد كل من النظام الضريبى والموازنة العامة للدولـة بمثابة انعكاس صادق لاتجاهات النظـام السياسـى "الحـاكم" واولوياتـه وأهدافه، كما أن للنظام الضريبى (والمالى عموما) تأثير كبير على النظـام السياسى، فمن المعروف أن كثير من الاصلاحات والنظم السياسية ترجـع أصلا الى اسباب مالية عموما ومسـألة فـرض الضرائـب (أى النظـام الضريبى) خصوصا والتاريخ السياسى لانجلترا وفرنسا خـلال القرنيـن السابع عشر والثامن عشر يثبت أن تطور النظام النيابى فـى كـل مـن الدولتين يرجع بدرجة كبيرة الى عوامل مالية وضريبية، كما أصبح مـن

المسلم به أن اساس اتخاذ القرار السياسى هو فى المقام الأول اقتصادى مالى، بل أن القرارات الاقتصادية والمالية الهامة فى حياة الدول وتطورها أصبحت قرارات سياسية بالدرجة الأولى، لذلك فان النظام الضريبى يتباين من دولة الى اخرى طبقا لطبيعة ونوع النظام السياسى السائد فى كل دولة، بل أنه قد يختلف فى نفس الدولة من فترة زمنية الى اخرى طبقا للتغيرات الجوهرية فى النظام السياسى، وخير مثال على ذلك التطورات التى مربها النظام الضريبى المصرى من أواخر القرن التاسع عشر حتى الغاء الامتيازات الأجنبية ، ثم صدور القوانين الضريبية الاساسية ابتداء من عام ١٩٣٩، ثم كانت للمتغيرات السياسية فى الخمسينات ثم التدخل الكبير للدولة فى الستينات، وسياسات الانفتاح الاقتصادى والاصلاح الاقتصادى الدور الفعال فى التغيرات التى لحقت بالنظام الضريبى المصرى (كما سوف نرى فى تطور الهيكل الضريبى المصرى)

ب- النظام الضريبى والنظام القانونى

يعد أحد أهم خصائص النظام الضريبى ارتباطه الكامل بالنظام القانونى، حيث أن مكونات النظام الضريبى بصفة عامة، والضريبة بصفة خاصة تصدر فى شكل قوانين وتشريعات ونشير هنا فقط الى العلاقة بين النظام الضريبى والنظام القانونى (الدراسة التفصيلية لذلك فى الفصل الثالث من هذا الباب) فاذا كانت معظم المشاكل التى يهتم ببحثها علم المالية العامة تعتبر مشاكل قانونية، واذا كان القانون هو الاداه التنظيمية التى يلجأ اليها المشرع لوضع القواعد العامة الملزمة فى مختلف المجالات ومنها المالى والضريبى، فان مختلف جوانب المالية العامة من نفقات عامة وايرادات عامة وموازنة عامة تأخذ شكل قواعد قانونية يطلق

عليها التشريع المالى ويرى جانب كبير من الفقه أنه أحد فـــروع القـــانون العام وهو مجموعة القواعد القانونية التى تنظم شئون الدولة المالية، غـــير أن أحد أهم اجزاء التشريع المالى وهو تشــــريع الضرائـــب او التشـــريع الضريبى وهو ركيزة النظام الضريبى يعتبر بالاجماع احد فروع القـــانون العام وهو الذى يختص بتنظيم القواعد القانونية المتعلقة بفرض الضرائـــب المختلفة والتنظيم الفنى لها وكيفية تحصيلها، والمشكلات المترتبة على هذا التنظيم الفنى.

فالدستور يتضمن القواعد الأساسية لفرض الضرائب (فضلا عن قواعد اقرار الموازنة العامة للدولة واعتمادها بواسطة السلطة التشـــريعية، ورقابة تنفيذها)، حيث أن انشاء الضرائب االعامـــة وتعديلـــها أو إلغاءهـــا لايكون الا بقانون ولايعفى أحد من أدائها الا فى الأحـــوال المبينـــة فـــى القانون ، ولايجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرســـوم الا فى حدود القانون (المادة ١١٩ من دستور ١٩٧١)

رابعا: ارتباط النظام الضريبى بمستوى التطور الاقتصادى[١]

يمثل ارتباط النظام الضريبى بمستوى التطور الاقتصـــادى فـــى كل مجتمع ومرحلة زمنية أحد خصائص ومحـــددات النظـــام الضريبـــى السائد، حيث من المسلم به أن النظام الضريبى ومكوناتـــه يختلـــف مـــن مجتمع (أو دولة) الى اخر طبقا لمستوى التطور الاقتصادى والاجتمـــاعى، بل أنه يختلف فى نفس المجتمع (الدولة) من مرحلة زمنية الى أخرى طبقا

---

(١)د. يونس البطريق، د. سعيد عبد العزيز: النظم الضريبية، كلية التجارة –جامعة الاسكندرية(بدون دار نشر) ١٩٩٣ ص٤٨–ص٥٢.

–د.المعتز بالله حسن: النظم الضريبية المقارنة، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ١٩٩٩، ص٦–ص٩.

لمستوى التطور الاقتصادى فى كل مرحلة زمنية، فلا شك أن النظام الضريبى السائد فى ظل سيادة التخلف والتبعية يتميز من جهة بعدم استكمال مقومات النظام الضريبى المستقل، واعتماده على مجموعة من الرسوم والضرائب غير المباشرة من جهة اخرى، أما النظام الضريبى السائد فى ظل تحقيق مستوى متقدم من التطور الاقتصادى فيتميز من جهة بالاستقلال والذاتية وتوافر كل مكوناته، كما يعتمد من جهة اخرى على تواجد كلا النوعين من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وان كان الوزن النسبى للنوع الأول أكبر، وقد أهتم العديد من الاقتصاديون وفقهاء المالية العامة بدراسة العلاقة بين النظام الضريبى ومستوى التطور الاقتصادى وخصوصاً مسجريف، وهنريكس وجوود من خلال الاعتماد على المنهج التاريخى واسلوب التحليلات التقاطعية.

حيث يشير هنريكس Hinricks وجوود [١] Goode الى أنه فى المراحل الأولى للتنمية الاقتصادية تكون نسبة الضرائب المباشرة الى الضرائب غير المباشرة مرتفعة نسبيا، ومع الاستمرار فى عملية التنمية الاقتصادية تزداد الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة على حساب انخفاض الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، وبصفة عامة يتسم النظام الضريبى فى هذه المرحلة بسيادة الضرائب غير المباشرة فى الهيكل الضريبى موضوع الدراسة، ومع الاستمرار فى عملية التنمية الاقتصادية وتحقيق مستوى متقدم من التطور الاقتصادى والاجتماعى يتغير الوضع حيث تتراجع الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة، وتصبح الغلبة

---

(١) R.Goode . Government finance in developing Countries, The Brookings institution . washington, D.C., 1984, PP : 88-92.

والوزن النسبى الاكبر للضرائب المباشرة كما فى الـــدول المتقدمـــة الأن وسنناقش ذلك بتفصيل اكبر فى المبحـــث الثـــانى عنـــد تنـــاول الـــهيكل الضريبى.

المبحث الثانى

الهيكل الضريبى صورة وأنواعه والهيكل الضريبى المصرى

رأينا فى المبحث الأول ماهية وخصائص النظـــام الضريبـــى، والذى يركز على مجموعة العناصر المكونة لهذا النظام ومايوجد بينـــها من علاقات والأهداف والوسائل الأساسية لـــهذا النظـــام، وأن الـــهيكل الضريبى هو أحد العناصر او الاجزاء المكونة للنظام الضريبـــى، فـــهذا الأخير هو الذى يحدد الهيكل الضريبى الذى يوجد فـــي اطـــار سياســـي واقتصادى واجتماعى ومالى وقانونى فى مجتمع معين وزمـــان محـــدد، ونرى فى هذا المبحث بالتفصيل ماهيـــة الـــهيكل الضريبـــى وصـــورة وأنواعه، ثم تناول ودراسة الهيكل الضريبى المصرى وتطوره وذلك فـــي مطلبين كما يلى

المطلب الأول: ماهية وصور الهيكل الضريبى

المطلب الثانى: الهيكل الضريبى المصرى

المطلب الأول

ماهية وصور الهيكل الضريبى

أولا: ماهية الهيكل الضريبى

الهيكل الضريبى Structure Fiscal يعتبر أحد أهم أركان النظام الضريبى System Fiscal بل أنه يعتبر أساسه، وأحيانا يطلق على الـــهيكل

الضريبى، المفهوم الضيق[1] للنظام الضريبى ، وهو يعنى[2] مجموعة الضرائب المختلفة المفروضة فى مجتمع معين فى وقت معين وبذلك لاتعبر ضريبة معينة أو مجموعة واحدة من الضرائب كالضرائب المباشرة فقط عن الهيكل الضريبى، وانما يعبر عن هذا الأخير كل أنواع الضرائب المفروضة فى مجتمع محدد سواء كانت ضرائب عامة أو ضرائب غير عامة مركزية او محلية، ويتحدد هذا الهيكل الضريبى كنتاج لتفاعل مجموعة من العوامل الاجتماعية والسياسية والقانونية والاقتصادية والمالية، هذا وقد يتضمن الهيكل الضريبى التنظيم الفنى للضريبة أو القواعد التى تنظم الاستقطاع الضريبى، ولكننا نرى أن ذلك يتعلق بنظرية الضريبة وسوف نتناول ذلك فى الفصل الثانى من هذا الباب.

هذا ويعد الهيكل الضريبى وسيلة النظام الضريبى لتحقيق أهدافه، وحيث أن الهيكل الضريبى يتحدد بعلاقته بالنظام الضريبى على وجه الخصوص وبالانظمة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية على وجه العموم، فان الهيكل الضريبى دائم التطور والتغير كنتيجة لمجموعة من المتغيرات الاقتصادية أبرزها مراحل التطور الاقتصادى كما أن العوامل السياسية والعلاقات الاجتماعية بين مختلف قوى المجتمع يكون لها دورها الفعال فى تطور الهيكل الضريبى، ويمكن بيان تطور

---

(١) د.يونس البطريق:النظم الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٢٧٤.

(٢) Tortabas,l ., Finances publique – Dalloz, Paris, 1964 , PP:268

- Tortabas,L., Précis de science et de Législation Financièrs Dalloz , Paris, 1963- PP : 57

الهيكل الضريبى بدرجة اكثر تحديدا من خلال رؤية وبيان الصور المختلفة للهيكل الضريبى

ثانيا: الصور الاساسية للهيكل الضريبى:

يتضمن الهيكل الضريبى فى مجتمع معين وفى فترة زمنية معينة مجموعات متعددة ومختلفة من كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويمثل هذين النوعين أساس الضرائب المفروضة فى أى هيكل ضريبى وفى أى دولة وذلك بإجماع فقهاء المالية العامة والضرائب، ومايؤكده الواقع فى كل الدول، والتباين الذى يوجد بين الدول والمجتمعات فى هيكلها الضريبى، هو فى تحديد الوزن النسبى لكل من هذين النوعين، وطبيعة ونوع الضرائب الموجودة فى كل منهما، وهل يتعلق الأمر بضرائب نوعية أم ضرائب عامة أو موحدة، ثم يكون التباين أيضا فى القواعد المنظمة للتنظيم الفنى للضريبة واسس الاستقطاع الضريبى، فضلا عن التمايز والاختلاف فى عناصر وأركان النظام الضريبى الاخرى سواء كانت سياسية أو اجتماعية أو قانونية أو اقتصادية أو مالية وذلك على النحو الذى رأيناه،

غير أنه اذا كان لكل مجتمع هيكل ضريبى محدد طبقا للعوامل السابق بيانها، فإنه يمكن تقديم الصور الأساسية أو النماذج الاساسية للهيكل الضريبى من الناحية النظرية والاكاديمية وذلك طبقا لمجموعة من المعايير[1] أهمها:

---

(1) اعتمدنا فى ذلك على دراسة وتحليل:-

-د.يونس البطريق:فى المرجع السابق الاشارة اليه

-د.يونس البطريق:اصول الأنظمة الضريبية، المكتب المصرى الحديث،الاسكندرية، ١٩٦٦،ص١٩٣-ص٢١٠ وفقية المالية العامة (القانون العام) الشهير موريس ديفرجيه

أ-حجم ونسبة العبء الضريبى

ب-الوزن النسبى للضرائب السائدة

ج-طبيعة ونوع النظام السياسى والاقتصادى

د-مستوى التطور والتقدم الاقتصادى

وسنرى ماهية وخصائص الهيكل الضريبى طبقا لكل معيار

أ-صور الهيكل الضريبى طبقا لمعيار حجم ونسبة العبء الضريبى:

ترتب على زيادة دور الدولة المالى، وتزايد الحاجات العامة التى يلزم اشباعها، ضرورة تزايد الايرادات العامة اللازمة لتمويل الانفاق العام المتزايد ومن بينها الاستقطاع الضريبى، أى العبء الضريبى والذى يختلف نطاقه وحجمه ونسبته من مجتمع الى أخر ويمكن استخدامه كمعيار للتمييز بين الصور المختلفة للهيكل الضريبى، ويمكن قياس هذا العبء الضريبى اما على أساس نسبته الى الدخل القومى، أو على أساس نسبته الى مجموع الايرادات العامة التى تحصل عليها الدولة فى شكل استقطاعات.

وتشير الدراسات التى قدمت هذا المعيار (ديفرجية، Deverger ,M. تابوتونى Tabatoni , p.) أن الهيكل الضريبى فى الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الامريكية وانجلترا وفرنسا يتميز بارتفاع حجم العبء الضريبى والذى تصل نسبته الى ٢٥% من اجمالى الدخل القومى، ومايقرب من ٨٠% من حجم الايرادات العامة، بينما نجد أن هذا المعدل ينخفض عن ذلك كثيرا فى الدول الاشتراكية وذلك لاختلاف طبيعة وماهية الضريبة المطبقة، واعتماد هذه الدول على التحكم فى جهاز

-Düverger. M ..: Finances publique, Dalloz , 1963.

- Brochier . H.. et Tabatoni , P.. : Economie Financière, Thémis, Paris, 1959.

الأثمان بغرض تحديد الفائض المخطط والموجه لموازنة الدولـــة، كمـــا ينخفض حجم العبء الضريبي ونسبته الى الدخل القومـــي فـــي الـــدول النامية (المتخلفة) حيث يكون في حـــدود مـــن ٥% الـــى ١٠% بســـبب انخفاض حجم الدخل القومي.

غير اننا نرى ان هذا المعيار ليس بالغ الدلالة في تحديد طبيعـــة الهيكل الضريبي، فمعدلات العبء الضريبي كمقيـــاس يلـــزم أن ترتبـــط بحجم الانتاج القومي ، ومتوسطات الدخول وأنواع الايـــرادات العامـــة، ومدى انتاجية الانفاق العام، ومدى الالتزام والوعـــــي بـــاداء الضريبـــة كفريضة الزامية، كما أنه وهذا هو الاهم لايوضح لنا أنـــواع الضرائـــب المفروضة وخاصة المباشرة وغير المباشرة والوزن النسبي لكل منها.

ب- صور الهيكل الضريبي طبقا للوزن النسبي للضرائب السائدة:

كما زكرنا فإن الهيكل الضريبي في أيـــة دولـــة يتكـــون مـــن مجموعة متباينة من الضرائب المباشـــرة والضرائـــب غـــير المباشـــرة النوعية منها والعامة (المركزية والمحلية)- وطبقا لهذا المعيـــار يتحـــدد الهيكل الضريبي طبقا للوزن النسبي الاكبر لهذين النوعين من الضرائـــب فقد تكون الغلبة للضرائب المباشرة أو الضرائب غـــير المباشـــرة، وقـــد يكون هناك توازن او تعادل تقريبا بينهما، وعلى ذلك تتمـــايز الـــهياكل الضريبة بين الدول طبقا لهذا المعيار، بل أن الهيكل الضريبي في الدولـــة نفسها قد يختلف من فترة زمنية الى اخرى، وتتمثل أهم صـــور الـــهيكل الضريبي طبقا لهذا المعيار فيما يلي.

١-صور الهيكل الضريبى ذات الوزن النسبى الاكبر للضرائب المباشرة:

توجد صور الهيكل الضريبى ذات الوزن النسبى الأكبر للضرائب المباشرة فى الدول الراسمالية المتقدمة والتى حققت درجات كبيرة من التقدم الاقتصادى ويتوافر فيها الوعى الضريبى بشكل شبه كامل، وترتفع فيها متوسطات الدخول، ومستويات الانتاجية، وتعتمد على قطاعات الصناعة والخدمات التى تستخدم تكنولوجيا متقدمة، حيث تمثل الضرائب المباشرة اكثر من ٦٠% من مجموع الحصيلة الضريبية فى كل من الولايات المتحدة، وسويسرا والسويد، وفى حدود ٦٠% فى هولندا وبلجيكا، ٥٠% فى بريطانيا، وتتصف هذه الضرائب المباشرة بالشخصية (شخصية الضريبة) وتتناول جميع فروع الدخل التى يحققها المكلف وقد تكون نوعية أو عامة والاتجاه الغالب هو الأخذ بالضريبة العامة على الدخل(الضريبة الموحدة) ذات الأسعار التصاعدية طبقا لحجم المادة الخاضعة للضريبة وبما يحقق العدالة والمساواة بين المكلفين طبقا لمقدرتهم التكليفية

٢-صور الهيكل الضريبى ذات الوزن النسبى الأكبر للضرائب غير المباشرة:

توجد صور الهيكل الضريبى ذات الوزن النسبى الأكبر للضرائب غير المباشرة فى كل من الدول الاشتراكية والدول المتخلفة حيث تكون الصدارة أو الغلبة لهذه الضرائب ، **بالنسبة لمجموعة الدول الاشتركية** والتى تعتمد على ملكية الدولة للجانب الاكبر من وسائل الانتاج وعلى التخطيط المركزى الشامل، فإنها ترتكز على الضرائب غير المباشرة باستخدام الأثمان، وتشغل الضريبة على رقم الأعمال أو

الضريبة العامة على المبيعات، المكانة الأولى والاساسية فى الهيكل الضريبى، حيث تمثل حصيلتها مايقرب من ٨٠% من الحصيلة الضريبية كما يتم الاعتماد على ايرادات الدولة من أملاكها فى شكل فائض مخطط يؤول الى موازنة الدولة.

أما بالنسبة لمجموعة الدول المتخلفة: فان هيكلها الضريبى يتميز بالارتفاع الكبير فى الوزن النسبى للضرائب غير المباشرة والذى يصل من ٧٠% الى ٨٠% من اجمالى الحصيلة الضريبية كما فى ماليزيا وفنزويلا والأرجنتين والهند وبيرو وشيلى والعراق (وذلك فى أوائل التسعينات من القرن العشرين طبقا لاحصاءات الامم المتحدة)، بينما لايمثل نصيب الضرائب المباشرة فى هذه الدول الا فى حدود من ٢٠% الى ٣٥% من اجمالى الحصيلة الضريبية ، وفى داخل الضرائب غير المباشرة تشغل الضرائب الجمركية مكانة أساسية وتمثل أهمية بارزة فى الهيكل الضريبى وخصوصا بالنسبة للدول التى تعتمد فى صادراتها على مادة أولية واحدة أو محصول واحد كالبترول بالنسبة لفنزويلا والنحاس والنترات بالنسبة لشيلى.

جـ- صور الهيكل الضريبى طبقا لطبيعة ونوع النظام السياسى والاقتصادى:

رأينا فى المبحث الأول مدى وكيفية ارتباط وتاثر النظام الضريبى بكل من النظام السياسى والنظام الاقتصادى السائد وأن كل تغير فى هذين الاخيرين ينعكس على النظام الضريبى، وحيث أن الهيكل الضريبى هو أساس أى نظام ضريبى فمن الطبيعى أن يتباين ويتمايز باختلاف وتباين الأنظمة الاقتصادية والسياسية، ويتم تقسيم صور الهيكل الضريبى طبقا لهذا المعيار الى مجموعتين تشمل الاولى الهياكل

الضريبية فى الدول الرأسمالية، وتشمل الثانية الـــهياكل الضريبيـــة فـــى الدول الاشتراكية ، ويتفق الفقه الغالب[1] على أن أوجه الاختــلاف بيــن صور الهيكل الضريبى فى المجموعتين لاتقتصر فقط على ما تتضمنــــه من عناصر تتمثل فى أنواع الضرائب التى تتباين أهمية كل منــها ، بــل تشمل أيضا ماهية ومدلـــول نفـس الضرائــب ومكوناتــها وتنظيمــها الفنى...الخ، بحيث يكون من الصعب القيام بالتحليل والدراســة المقارنــة طبقا لاسس موحدة منهجيا وعلميا لذلك نشير باختصـــار الـــى الســمات الرئيسية للهيكل الضريبى فى المجموعتين.

١-السمات الرئيسية للهيكل الضريبى فى الدول الرأسمالية:

رأينا من قبل أن الهيكل الضريبى فى الدول الرأسمالية يعتمـــد بصفة أساسية على الضرائب المباشرة والتى تمثل وزنـــا نسـبيا أكـبر باستثناء عدد قليل من هذه الدول يوجد فيـــها تـــوازن بيـــن الضرائــب المباشرة والضرائب غير المباشرة كفرنسا ونشير هنا بالاضافة الى ذلــك الى أن الضريبة قد تتطور بتطور الدولة الراسمالية فلم تعد وسيلة فقـــط لتمويل الانفاق العام، وانما اصبحت فى العصـــر الحديـــث أداه رئيسـية لتحقيق مجموعة من الاهداف السياسية والاجتماعية والاقتصاديـــة (كمــا سبق ورأينا)، وفى مقدمة هذه الاهداف تحقيـــق الاســتقرار الاقتصـــادى ومواجهة الازمات، وتحقيق النمو الاقتصادى، وعدالة توزيع الدخول.

-كذلك فان السياسة الضريبية فى الـــدول الرأســمالية يـــترتب عليها عند التطبيق إثارة مجموعة من المشكلات مثل العبء الضريبـــى،

([1]) د.يونس البطريق: اصول الانظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه (٢٧٧-ص٢٨١)

والتهرب الضريبى والازدواج الضريبى وعدالة توزيع الاعباء الضريبية افقيا عن طريق المساواة فى المعاملة الضريبية بين أفراد المجتمع ذوى المراكز المتساوية، ورأسيا عن طريق الاختلاف فى هذه المعاملة الضريبية بين أفراد المجتمع ذوى المراكز غير المتساوية عن طريق التصاعد طبقا للمقدرة التكليفية لهؤلاء الأفراد.

-لذلك فان الهيكل الضريبى فى الدول الراسمالية يتحدد كنتيجة لتفاعل كل من المساواة الراسية والمساواة الأفقية، وذلك بفرض ضريبةعامة على الدخل بجانب فرض ضريبة على الاستهلاك أو الانفاق تأخذ صورة ضريبة مبيعات أو ضريبة على القيمة المضافة تخفف أثارها التوزيعية حدة تصاعد ضريبة الدخل، وتشكل الضريبتان أساس تحقيق المساواة حيث تأخذ باكتساب الدخل (ضريبة مباشرة-ضريبة الدخل) وإنفاق الدخل (ضريبة غير مباشرة-ضريبة مبيعات) كأساس مزدوج.

-كذلك يتميز الهيكل الضريبى فى الدول الرأسمالية بقدر كبير من المرونة، بما يعمل على تعديله وتكيفه بيسر وسرعة طبقا لأهداف السياسة الضريبية ولاشك أن أليات النظام الراسمالى وأدوات اقتصاد السوق وأجهزته تساعد فى تحقيق هذه المرونة، ومن ثم فان الهيكل الضريبى يستخدم ليس فقط لتحقيق حد أدنى من العدالة التوزيعية للدخول، بل كذلك اداه رئيسية للاستثمار وحوافزه، وللعمل، وتحقيق الاستقرار الاقتصادى وضمان تحقيق حد أدنى من معدلات النمو.

٢-السمات الرئيسية للهيكل الضريبى فى الدول الاشتراكية:

للضريبة مدلول ودور مختلف فى المجتمع الاشتراكى يختلف عنه فى المجتمع الرأسمالى، حيث ترتب على سيطرة الدولة على معظم

وسائل الانتاج وادوات النشاط الاقتصادى، وضع نظام للأثمان تحصل فيه الدولة على الفرق بين نفقات الانتاج وأثمان البيع (الفائض المخطط)، كما أصبحت الدخول لكل أفراد المجتمع جزء من النفقات العامة، مما أدى الى تصور عدم الحاجة الى وجود ضرائب، إلا أن التطبيق الاشتراكى الذى تم فى جميع الدول لم يسفر عن الاستغناء كليا عن الضرائب، ولكن أصبح لها دورا محدودا ومختلفا عن دورها الذى تلعبه فىالدول الرأسمالية وتتمثل أهم سمات الهيكل الضريبى فى الدول الاشتراكية فيما يلى:-

-توجد الضريبة بمفهومها السائد فى كل الدول بسبب وجود قطاع تعاونى وقطاع خاص وان كان غير محدود ، كما أن سياسة الاثمان لايمكن أن تحل بشكل كامل محل الضرائب ، فتستخدم هذه الاخيرة لتحقيق التوازن بين المؤسسات والافراد، وتحقيق بعض الاهداف المتعلقة بالاستثمار والاستهلاك والادخار .

-ترتب على التغيرات التى حدثت فى العشر سنوات الاخيرة بعد انهيار الاتحاد السوفيتى وإدخال قدر كبير من آليات اقتصاد السوق، وتطبيق متطلبات وشروط المنظمات الاقتصادية الدولية وخصوصا صندوق النقد الدولى وجود تغيرات ملموسة فى الهيكل الضريبى كالاخذ بضرائب الدخل، واستخدام الضرائب كحوافز للاستثمار الاجنبى عن طريق الاعفاءات ومن المتوقع حدوث تغييرات أكبر فى السنوات القادمة.

-الاعتماد بصفة اساسية على الضرائب غير المباشرة وخصوصا الضريبة على رقم الأعمال والتى تمثل اكثر من نصف الحصيلة الضريبية، بجانب ايرادات الدولة الاخرى أما الضرائب على

دخول الأفراد فتتراوح بين ٥% الى ١٠%، كما أن معدل الاستقطاع الضريبى الى اجمالى الناتج القومى يزيد بصوره واضحة فى الدول الاشتراكية عنه فى الدول الرأسمالية(١).

-بالنسبة لأهم الضرائب المفروضة فى الدول الاشتراكية فانها تتمثل مما يلى:

-الضريبة على رقم الاعمال: الضريبة الأساسية والأولى (تمثل من ٦٠%-الى ٧٠% من الحصيلة الضريبية) وتستخدم كاداه رئيسية للانتاج والاستهلاك والرقابة، وتحل محل ضرائب الأرباح، وضرائب الأجور.

-نصيب الدولة فى أرباح مشروعاتها- ويتحدد هذا النصيب طبقا للأرباح المخططة لهذه المشروعات (الفرق بين اثمان البيع، وأثمان التكلفة المخططة)، ويصل الى حوالى ثلثى الارباح المخططة.

-الضرائب على دخول الاشخاص، وهذه لاتزيد عن ١٠% من مجموع الحصيلة الضريبية، وتطبق عل العمال والموظفين في كل من القطاع العام والقطاع الخاص والتجار وغيرهم من اصحاب الدخول المستقلة.

-الضريبة الزراعية: تحل محل الضريبة على رقم الأعمال بالنسبة للقطاع الزراعى، وهى تفرض على جميع المزارعين من أعضاء التعاونيات الزراعية أو المزارعين المستقلين، وتتباين اسعار الضريبة طبقا لما تسرى عليه من فئات المكلفين، ويحدد وعاء الضريبة على أساس مساحة الأرض المنزرعة.

---

(١)د.يونس البطريق:أصول الأنظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٢٨٧.

د-صور الهيكل الضريبى طبقا لمستوى التطور والتقدمالاقتصادى:

أصبحت الضريبة فى مفهومها الحديث أحد الادوات الاساسية والرئيسية فى تحقيق العديد من الاهداف الاقتصادية وخصوصا فى مجالات الانتاج والادخار والاستثمار وتحقيق التنمية الاقتصادية، ومن المسلم به أن الهيكل الضريبى يرتبط ارتباطا وثيقا بالهيكل الاقتصادى [١] السائد فى مجتمع محدد، بصفة عامة، وبمستوى التطور والتقدم الاقتصادى الذى حققه هذا المجتمع بصفة خاصة، فلاشك أن الهيكل الضريبى فى اقتصاد متخلف تابع يختلف عنه فى اقتصاد متقدم متطور، ممايستلزم رؤية وبيان وتحليل صور الهيكل الضريبى فى هذين النوعين من الاقتصاديات.

أولا-صور الهيكل الضريبى فى الاقتصاديات المتطورة والمتقدمة:

تمثل الاقتصاديات المتطورة المتقدمة تلك التى حققت قدرا كبيرا من التقدم والتطور وهى غالبا اقتصاديات صناعية متطورة تستخدم تكنولوجيا عالية المستوى، ومتوسط دخل الفرد يتجاوز العشرة آلاف دولار أمريكى سنويا (سويسرا ٣٦ألف دولار، الولايات المتحدة الأمريكية ٢٤ ألف دولار تقريبا، اليابان ٢٣ ألف دولار ...الخ) [٢]، وهى فى معظمها اقتصاديات رأسمالية متقدمة، واقتصاديات اشتراكية متقدمة، وبالنسبة للاقتصاديات الرأسمالية فكما رأينا فان هيكلها الضريبى يتميز بالنسبة لمعظمها بغلبة وسيطرة الضرائب المباشرة، والبعض منها يتميز بالتوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة،

(١) كتابنا: مبادئ الاقتصاد السياسى- الكتاب الأول فى النظم الاقتصادية وتاريخ الفكر ونظريات الانتاج، دار الولاء للنشر والتوزيع، شبين الكوم، ١٩٩٩/٢٠٠٠ ص٧٤

(٢) كتابنا: اقتصاديات التخلف والتنمية، دار الولاء للنشر والتوزيع، شبين الكوم، ١٩٩٩ ص١٦-ص٢٣

بالتوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وسنرى صور الهيكل الضريبى فى هاتين المجموعتين، أما صور الهيكل الضريبى فى الدول الاشتراكية المتقدمة فقد رأينا أنه يغلب عليه الضرائب غير المباشرة وله سمات وخصائص سبق تناولها طبقا للمعيار الثالث .

١-صور الهيكل الضريبى فى الدول المتقدمة التى يسيطر عليها الضرائب المباشرة:

يعتمد الهيكل الضريبى فى معظم الدول الرأسمالية المتقدمة على الضرائب المباشرة والتى تمثل الوزن النسبى **الأكبر** حيث تتراوح حصيلة هذه الضرائب مابين ٥٥% الى ٧٠% تقريبا، وغالبا ماتأخذ الضرائب المباشرة صورة الضرائب العامة على دخول أو ايرادات كل **من الاشخاص الطبيعيين، والأشخاص المعنويين (الضريبة على شركات الأموال)، وتشير احصاءات الامم المتحدة[١] أن الضرائب المباشرة تمثل ٦٨% فى كل من الولايات المتحدة الامريكية، وسويسرا والسويد، ٦٠% فى كل من بلجيكا وهولندا، وتتمثل الضرائب المباشرة فى ضريبة عامة على دخول الاشخاص الطبيعيين (الأفراد) تسرى على جميع الدخول الحقيقية بصرف** النظر عن مصدرها ويتم تحديد وعاء هذه الضريبة بناءا على الاقرار الذى يقدمة المكلف ثم يتم اتخاذ كافة الاجراءات الفنية التى يتطلبها القانون من حيث تحديد المادة الخاضعة للضريبة واجراء الأنواع المختلفة من الخصم، ثم تحديد سعر الضريبة الذى يتفق مع حجم

---

(١) د.يونس البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٢٩٦ -ص٢٩٧.

الدخل الخاضع للضريبة فى اطار التصاعد المحدد، وبجانب ذلك هنـــاك الضريبة على ايرادات او ارباح شركات الأموال أما بالنسبة للضرائـــب غير المباشرة فى هذه الدول او الاقتصاديات المتقدمـــة فغالبـا مـاتتميز بالطابع النوعى وتنصب على الانفاق او الاستهلاك ويتـم التميـيز بيـن الأنواع المختلفة للسلع (الكمالية منها والضرورية) عن طريق الاختـلاف فى الاسعار النسبية للضريبة وتتمثل فى الضريبة العامة على المشـتريات فى انجلترا ، والضريبة العامة على المبيعـات فـي الولايـات المتحـدة الامريكية، أما معظم دول اوربا- وفى اطار الاتحاد الاوروبى وبـهدف توحيد النظم الضريبية- فقد تم الأخذ بالضريبة على القيمـة المضافـة[١] وتطبيق اجراءات موحدة الى حد كبير (سوف يتم تناولها فى الباب الثالث من هذا الكتاب)، أما حصيلة الضرائب الجمركية فانها لاتمثل اكثر مـن ٥% من اجمالى الحصيلة الضريبية رغم ضخامة وكبر حجـم التجـارة الخارجية (الصادرات والواردات)، بل أنها تمثل أقل من ١% من اجمـالى ايرادات الدولة فى الولايات المتحدة الامريكية، وتتميز هذه الدول بارتفاع مستوى الوعى الضريبى، وارتفاع كفاءة الجهاز الضريبـى، واسـتخدام الانظمة الألية والحسابية المتطورة، ويترتب على ذلك انخفـاض حجـم ونسبة التهرب الضريبى:

٣-صور الهيكل الضريبى فى الدول المتقدمة التى تقوم على التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

---

(١) -كتابنا: إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى، دار المحروسة، القاهرة، ٢٠٠٠ ص١١-ص١٧

تمثل هذه الدول الرأسمالية المتقدمة اقتصاديا المجموعة الثانية من الدول الرأسمالية والتى تأخذ بكل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بشكل يكاد يكون متعادل أو متوازن أو متساوى، ويشمل ذلك معظم دول أوروبا الغربية كفرنسا وبلجيكا وإيطاليا وأسبانيا والبرتغال واليونان- وهى أقل تقدما من دول المجموعة الأولى، وقد اتخذت إجراءات عديدة من أجل توحيد النظم والهياكل الضريبية فى دول الاتحاد الاوروبى سواء فيما يتعلق بضرائب الدخل وبصفة أساسية الضريبة العامة على الدخل، أو ضرائب الانفاق وبصفة أساسية الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات، وتتقارب الى حد كبير القواعد الفنية المتبعة لفرض الضريبة من حيث الوعاء والمادة الخاضعة وسعر الضريبة...الخ بالاضافة الى أنواع محدودة من الضرائب والرسوم فى مجال التداول والضرائب الجمركية.

كما تتميز هذه الدول بانخفاض متوسط دخل الفرد عن ذلك الذى يوجد فى دول المجموعة الاولى والذى يزيد عن عشرين الف دولار، بينما يبلغ فى دول المجموعة الثانية من ١٥الف دولار الى ٢٠الف دولار، كما أن للقطاع الزراعى أهمية نسبية اكبر منه فى دول المجموعة الاولى، ونسبة ذوى الدخول المرتفعة أقل منه فى دول المجموعة الاولى، كما ترتفع نسبة حصيلة الضريبة المباشرة على شركات الأموال خصوصا فى فرنسا والتى تتميز فضلا عن ذلك بزيادة نصيب الضرائب غير المباشرة الى ٥٥% عن نصيب الضرائب المباشرة وهو ٤٥%[١]

([١]) د.يونس البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٣٠٠.

أما هذه النسبة تبلغ فى ألمانيا ٥٠% لكـــل مـــن الضرائـــب المباشـــرة والضرائب غير المباشرة ، بينما يمثل نصيب الضرائب المباشـــوة ٤٢%، والضرائب غير المباشرة ٥٨% بالنســـبة لإيطاليـــا وذلـــك فـــى أوائـــل التسعينات لذلك يتضح أن مجموعة هذه الدول تعتمد على كـــلا النوعيـــن من الضرائب ، وان كان الاتجاه هو التزايد الملحوظ فى الوزن النســـبى للضرائب غير المباشرة، وتوحيدها فى شكل ضريبة عامة على المبيعـــات أو القيمة المضافة، مع تقارب الاجراءات الفنيـــة المنظمـــة للاســـتقطاع الضريبى.

ثانيا : صور الهيكل الضريبى فى الاقتصاديات المتخلفة:

ترتكز الاقتصاديات المتخلفة على هياكل اقتصادية واجتماعيـــة متخلفة وتابعة (التخلف ظاهرة من نتـــاج الاســـتعمار وعمليـــة التطـــور الرأسمالى) تعتمد على النشاط الأولى أى الزراعـــة والرعـــى والصيـــد والنشاط الاستخراجى، ودور الصناعة محـــدود وتعـــانى مـــن مشـــاكل متزايدة، وهناك نقص اساسى فى الخدمات الاساسية والاجتماعية، ويزداد الوزن النسبى للقطاع الثالث (التجارة والخدمات والدولـــة) ولكـــن علـــى اسس غير سليمة اقتصاديا كما يتسم هذا الهيكل الاقتصادى بالتبعية فـــى مواجهة الاقتصاديات الراسمالية المتقدمة، وتشير الاحصاءات المختلفـــة[١] الى تزايد نسبة سكان هذه الدول حيث تصل الى ٧٥% من سكان العـــالم (عام١٩٩٦) وانخفاض متوسطات دخول الافراد بهذه الدول الـــى الـــف دولار تقريبا والغالبية أقل من ٧٥٠دولار (٤٦دولة الاكثر انخفاض فـــى متوسط دخلها والاكثر فقرا) أما الدول المتخلفة متوسطة الدخل (٤٢دولـــة

---

(١) -كتابنا: اقتصاديات التخلف والتنمية، المرجع السابق الاشارة اليه ص١٦-ص٢٧.

من ٧٥٠ دولار الى أقل من ٢٠٠٠دولار) أما الدول المتخلفة مرتفعة الدخل (فى حدود ٣٠دولة من ٢٠٠٠ دولار الى ٧٠٠٠دولار)، كذلك تتميز بانخفاض مستوى التكنولوجيا المطبقة، والوجود الملموس لظواهر الاقتصاد العينى والجمود وعدم المرونة والاستهلاك الذاتى، وزيادة الوزن النسبى للاقتصاد الخفى أو غير الشرعى، فضلا عن عدم عدالة توزيع الدخول وزيادة تدخل الدولة.

وقد أدى هذا الهيكل الاقتصادى والاجتماعى المتخلف الى وجود هيكل ضريبى يستمد سماته الاساسية منه ويرتبط به، ويتعلق الامر بوجود صور عديدة للهيكل الضريبى فى الدول المتخلفة تتباين وتتمايز من دولة الى اخرى، غير أن هناك سمات مشتركة بينها تتمثل فى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة وانخفاض حجم ونسبة العبء الضريبى، وانخفاض الوعى الضريبى، وزيادة معدلات التهرب الضريبى، ويمكن تناول هذه السمات فيما يلى

١-انخفاض حجم ونسبة الاستقطاع الضريبى:

كنتيجة للخصائص السابق ذكرها للهيكل الاقتصادى فى الدول المتخلفة، فان حجم ونسبة الاستقطاع منخفضة وتتراوح مابين ٥% الى ١٥% من اجمالى الناتج القومى، ويرجع ذلك أساسا الى انخفاض الدخل القومى ودخول الأفراد وعدم مرونة وسيولة الاقتصاد القومى، والنسبة الكبيرة للتهرب الضريبى، بينما تبلغ هذه النسبة من ٢٥-٣٥% فى الدول الراسمالية المتقدمة هذا وتشير الاحصاءات الى أن النسبة المئوية لعدد الخاضعين لضريبة الدخل فى البرازيل أقل من ١% من سكان البرازيل، بينما تصل هذه النسبة فى انجلترا ٣١% وفى الولايات المتحدة الامريكية

٣٣% وترجع اسباب انخفاض حجم ونسبة الاستقطاع الضريبى فى الدول المتخلفة الى مايلى[١]:

-انخفاض احجام الدخول القومية، ومن ثم متوسطات الدخول، ويقع غالبية السكان فى فئات الدخل المحدود المنخفض او المتوسط والذين لايخضعون للضرائب بسبب الاعفاءات العائلية، ومن ثم فان فئات الدخل المرتفع يمثلون نسبة ضئيلة جدا من السكان فى حدود ٥%-١٠%- بينما تتجاوز نسبة من هم فى خط الفقر أو أقل منه ٣٥% من السكان ، فضلا عن قلة سيولة وتدفق الدخول النقدية.

-ازدياد أهمية القطاع الزراعى وصعوبة اخضاع الدخل الزراعى الحقيقى للضرائب، فغالبيته قد يكون فى حدود الاعفاء، فضلا عن الاعتماد على الطرق التقديرية فى تحديد الوعاء.

-وجود أجزاء من الدخل فى صوره عينيه، واجزاء اخرى توجه للاستهلاك الذاتى، كما أن جزءا هاما من الدخل القومى يتم الحصول عليه على أساس غير قانونى وغير شرعى، وقد تصل نسبة الاقتصاد الخفى أو غير الشرعى الى ٣٥% من حجم الناتج القومى[٢]، وكل ذلك غير خاضع للضريبة.

-اعتماد الانتاج غير الزراعي على الوحدات الصغيرة التى لاتأخذ بالأساليب الحديثة للانتاج وعدم مرونة الجهاز الانتاجى مما يحد من امكانيات الدولة فى فرض كل من الضرائب المباشرة على الربح

---

(١) -د. يونس البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٣٠٥.

(٢) كتابنا: مبادئ الاقتصاد السياسى، المرجع السابق ذكره ص٨.

الحقيقى والضرائب على الانتاج وضريبة المبيعات (بسبب صغر النشاط التجارى).

-اعتماد الدولة على الايرادات والأرباح المتحققة نتيجة ملكيتها للعديد من المشروعات الصناعية والتجارية والمالية، خصوصا اذا ماكان حجم ونطاق هذه الملكية أى القطاع العام كبيرا.

-الاقتصار على فرض الضرائب النوعية على الدخل التى لاتصيب جميع عناصره، أو تتناول بعضها بمعزل عن الظروف الشخصية للمكلفين بها التى لايمكن مراعاتها الا فى اطار الضريبة العامة على الدخل.

-خضوع عدد محدود من الشركات للضريبة على الأموال والأرباح، نتيجة عدم دقة تحديد وعاء الضريبة وافتقار معظم الشركات للتنظيم الادارى السليم والانظمة المحاسبية الحديثة، فضلا عن التوسع فى منح الاعفاءات والمزايا الضريبية لتشجيع الاستثمار وخصوصا الشركات الأجنبية .

-الزيادة الكبيرة فى حجم التهرب الضريبى [1]ومعدلاته، بحيث أصبح ظاهرة ملموسة فى الدول المتخلفة ويترتب عليها أثار اقتصادية ومالية واجتماعية وسياسية، ويرجع ذلك الى اسباب كثيرة أبرزها انعدام أو قلة الوعى الضريبى وشيوع الفساد الادارى وغياب الديموقراطية الحقيقية.

-انخفاض كفاءة الأجهزة الضريبية من حيث الخبرات المتوافرة والامكانيات اللازمة والاساليب المستخدمة، وقلة الدراية بأساليب التعامل

([1]) -كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٣١٧-ص٣٢١.

مع الممولين، وضعف المركز المالى والادبى لجزء كبير من العاملين بالادارات الضريبية ممايجعله معرضا للضغوط التى تبعده أحيانا عن الفحص الدقيق ومايترتب عليه من أثار فى الحصيلة(١).

٣-الوزن النسبى الأكبر للضرائب غير المباشرة:

من الطبيعى أن تؤدى خصائص الهيكل الاقتصادى المتخلف السابق الاشارة اليها وخصوصا انخفاض الدخول القومية ومتوسطات الدخول، وانخفاض سيولة وتدفق الدخول النقدية، فضلا عن الاسباب السابق بيانها بشأن انخفاض حجم ونسبة الاستقطاع الضريبى، الى ان تعتمد الدول المتخلفة بشكل أساسى على الضرائب غير المباشرة فى الحصول على القدر الاكبر من الحصيلة الضريبية ومن ثم الايرادات العامة اللازمة لتمويل الانفاق العام، وقد سبق بيان أن معدلات الضرائب غير المباشرة تتراوح فى الدول المتخلفة مابين ٦٥%الى٨٠% من اجمالى الحصيلة الضريبية،(وسنعرض لخصائص الضرائب غير المباشرة فى الفصل الثانى المتعلق بنظرية الضريبة).

وتعتمد الدول المتخلفة على الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك (الانفاق) وتمثل جزء من ثمن السلعة ويتم تحصيلها عند البيع او الشراء، او انتقال السلعة من مرحلة إلى أخرى، وغالبا ماتعتمد هذه الدول على ضرائب نوعية على الاستهلاك والتى يتسع نطاقها ولاتقتصر على السلع الكمالية فقط بل تشمل كذلك السلع الضرورية والسلع كبيرة الاستعمال كالسجائر والدخان، والمنسوجات والأغذية والخدمات...الخ.

---

(١) -بحثنا: ظاهرة التهرب الضريبى بين التصور النظرى والواقع العملى مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثالث، كلية الحقوق جامعة المنوفية، ١٩٩٣ ص١١١-ص١٢١.

كما تعتمد هذه الدول على الضرائب او الرسوم الجمركية، وخصوصا على الواردات والبعض من هذه الدول وخاصة الدول المصدرة للمواد الخام يعتمد على رسوم أو ضرائب الصادرات، ويبلغ نصيب الضرائب الجمركية مالايقل عن ٢٥ من من اجمالى الحصيلة الضريبية، وترتفع الى ٦٠%، بالنسبة بالبعض الدول المصدرة للبترول كالعراق وايران وليبيا، ٧٥% فى فنزويلا [١]، ولاشك أن هناك مجموعة من المتغيرات السياسية والاقتصادية أدت الى خطورة الاعتماد على هذه الضرائب والاتجاه نحو الالغاء التدريجى للرسوم الجمركية أبرزها ماترتب وسوف يترتب على التطبيق الفعلى لإتفاقات منظمة التجارة العالمية بعد أنتهاء فترة السماح والمهلة الممنوحة للدول المتخلفة[٢]:

بعد أن انتهينا من دراسة وتحليل ماهية النظام الضريبى وعناصره وخصائصه، ثم ماهية الهيكل الضريبى وصور المختلفة والتى ترتبط بطبيعة النظام السياسى والاقتصادى السائد، ودرجة تطور وتقدم الهيكل الاقتصادى، فسنرى الهيكل الضريبى المصرى فى المطلب الثالث.

---

(١) د.يونس البطريق: أصول الأنظمة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٣٠٨.

(٢) راجع كتابنا: العلاقات الاقتصادية الدولية –مقدمة فى الاقتصاد الدولى، دار الولاء للنشر والتوزيع، شبين الكوم ١٩٩٨ ص١٦١–ص٢١١.

وبحثنا عن: اتفاقية الجات وأثارها على التعريفة الجمركية المصرية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة المنصورة العدد الـ١٩، ابريل ١٩٩٦ ص٣٦٧–ص٤١٧.

المطلب الثانى

الهيكل الضريبى المصرى [1]

تناولنا فى المطلب الأول ماهية الهيكل الضريبى وخصائصه والصور المختلفة له، ونركز فى هذا المطلب على الهيكل الضريبى المصرى وتطوره، ونرى أولا: الأنواع المختلفة للضرائب بصفة عامة ، ثم ثانيا: تطور الهيكل الضريبى المصرى

أولا: الأنواع المختلفة للضرائب:

كما رأينا فإن الهيكل الضريبى يتحدد (أو يتكون) فى المجتمعات المعاصرة من مجموعة من الضرائب التى يحددها التشريع الضريبى فى كل دولة طبقا للاعتبارات السياسية والاجتماعية والقانونية والاقتصادية والمالية السائدة، فضلا عن الأجهزة والادارات الضريبية المختصة،ويتم استكمال الهيكل الضريبى بتوافر كافة عناصر المجتمع الضريبى وخصوصا المخاطبون بأحكام القوانين الضريبية من مكلفين

([1]) اعتمدنا فى هذا المطلب على الدراسات والمراجع الآتية:-

د.عزت عبد الحميد: امكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى، المرجع السابق الاشارة اليه.

-اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق الاشارة اليه ص١١٣-ص١١٥.

-امكانية فرض ضريبة على الدخل الزراعى الصافى بين التشريعات القائمة وتطور القطاع الزراعى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد الثالث كلية الحقوق- جامعة المنوفية،١٩٩٣-ص٣٦٣.

-د.محمد دويدار: دراسات فى الاقتصاد المالى، منشأة المعارف ، الاسكندرية،١٩٨٤ ص١٨١-ص١٨٦.

وممولين، وكذلك مكونات وأدوات التنظيم الفنى للضريبة ومايترتب عليه من مشكلات...الخ.

أما بالنسبة للأنواع المختلفة للضرائب فى الهيكل الضريبى، فإن الفقه المالى والضريبى يتفق على أن اى نظام ضريبى (هيكل ضريبى بالمعنى الضيق) يشمل مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وتستند التفرقة بينهما الى مجموعة من المعايير سواء كانت قانونية أو اقتصادية وخصوصا معايير: من يتحمل عبء الضريبة "راجعية الضريبة"، ومعيارى العمومية والشخصية، ومعيار ثبات واستقرار الوعاء الضريبى، وأخيرا معيار الدخل عند انتاجه والدخل عند انفاقه، ونرى أن المعيار الأخير هو أكثر المعايير صلاحية كأساس لهذه التفرقة، وتعتبر الضريبة مباشرة اذا فرضت على الدخل عند انتاجه أو الحصول عليه، وغير مباشرة اذا فرضت على الدخل عند انفاقه (وخصوصا على السلع والخدمات الاستهلاكية)، ووفقا لهذا المعيار فان الضرائب المباشرة تختلف عن الضرائب غير المباشرة فى عدة أمور تتمثل فى:-

١-أن الضرائب المباشرة فيما عدا دخل العمل والأجور يدفعها أصحاب الدخول المرتفعة وفقا لمقدرتهم التكليفية بينما يتحمل بالضرائب غير المباشرة كل أفراد المجتمع بما فيهم اصحاب الدخول المحدودة.

٢-تحتوى زيادة الضرائب غير المباشرة عن طريق رفعها للأثمان على عنصر تضخمى، بينما تؤدى زيادة الضرائب المباشرة الى أثر عكسى، اذ هى تنقص الدخول المعدة للانفاق.

٣-تتميز الضرائب غير المباشرة فى أنها أكثر حصيلة وخاصة فى حالة فرضها على سلع ضرورية وأسهل فى التحصيل، وخصوصا

بالنسبة للسلع المستوردة، كما أن الخزانة العامة تحصل على الايراد الناتج منها بسرعة .

لكن رغم الكتابات المتعددة فى شأن المفاضلة بين كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، فان التطبيق العملى يأخذ بالنوعين مع اختلاف فى الوزن النسبى لكل منهما طبقا لاعتبارات واسباب سياسية واقتصادية ومالية واجتماعية (سبق بيانها فى المطلب الأول) فضلا عن الاعتبارات الفنية المتعلقة بمدى كفاءة الهيكل الضريبى وقدرته فى مواجهة التهرب الضريبى وتحصيل الضريبة، أى أن جميع الانظمة الضريبية فى كل الدول تجمع بين الأخذ بكلا النوعين فى هيكلها الضريبى ولايمكن تفضيل أحدهما على الاخر بشكل مطلق، وعليه يتعين تحقيق التوازن بينهما ومعالجة العيوب المترتبة على كل منهما من أجل تحقيق مجموعة الاهداف التى تحددها كل دولة.

غير أن الملاحظ كما سبق وأن رأينا هو اعتماد الدول المتخلفة اقتصاديا بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة والتى تشكل نسبة من ٦٠% الى ٧٥% من الايرادات الضريبية، وعلى العكس فان الدول المتقدمة اقتصاديا تعتمد بصفة اساسية على الضرائب المباشرة، ويرجع ذلك الى أن الدول المتخلفة تتصف بانخفاض مستويات الدخول والانتاج والانتاجية وتأخر أساليب الفن الضريبى وتدنى مستويات كفاءة وفعالية الأجهزة الضريبية، وكثرة انتشار ظاهرة التهرب الضريبى ، وقلة أو انعدام الوعى الضريبى، واتساع دائرة الاستهلاك الذاتى والدخول العينية، وتعاظم النشاطات الاقتصادية غير المشروعة (الاقتصاد الخفى أو غير المنظم)، والتى لايمكن أن يكون لديها أى التزام ضريبى، فضلا عن سيادة ظواهر الاختلاس والرشاوى والفساد واستغلال النفوذ.

هذا ويمكن حصر كل الأنواع المختلفة للضرائب في نظام ضريبى معين أو فى هيكل ضريبى يشمل كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة فى الضرائب التالية:

أ-الضرائب المباشرة

طبقا للتحديد السابق فان الضرائب المباشرة تشمل مجموعتين أساسيتين هى الضرائب على الدخل بصفة أساسية والضرائب على الثروة بصفة ثانوية.

أولا: الضرائب على الدخل:

قد تكون فى شكل ضريبة على مجموع الدخل (ضريبة عامة) أو ضرائب نوعية مستقلة على كل نوع من أنواع الدخل

(١) الضريبة العامة على الدخل:

تفرض على مجموع الدخل الصافى للمكلف بحيث يتقدم باقرار يضم كافة أنواع الدخول التى حصل عليها خلال السنة سواء كانت دخول عقارية (ناتجة عن الملكية)أو دخول من المرتبات والاجور والمكافأت (ناتجة عن العمل)، أو أرباح وفوائد (ناتجة عن العمل والملكية)، واذا كانت هذه الضريبة العامة أو مايطلق عليها الضريبة الموحدة على دخول الاشخاص الطبيعين تعطى صورة واضحة عن دخل المكلف واعبائه العائلية وتطبق بسعر موحد تصاعدى وتراعى الظروف الشخصية والاجتماعية، فضلا عن توحيد أحكام تحديد وعاء الضريبة واجراءات الربط والتحصيل ممايسر الأداء على الادارة الضريبية ويحقق العدالة فى توزيع الاعباء العامة، ولكن هذه المزايا يقابلها عدم التمييز بين مصادر الدخل، اذ أن المقدرة التكليفية للممول تتفاوت باختلاف مصدر الدخل نسبيا، كما أن نجاح المكلف فى التهرب من دفع الضريبة العامة أو

الموحدة قد يعنى تهربه من دفع أى ضريبة على كافة أنواع دخله، لذلك فان نظام الضريبة العامة على الدخل (الموحدة) يستلزم درجة كبيرة من الوعى الضريبى ومستوى عالى من الكفاءة فى الادارة الضريبية

(٢) الضرائب النوعية على الدخل

تفرض الضريبة بشكل مستقل على كل نوع من أنواع الدخول الناتجة عن مصدر معين (رأس المال، أو العمل، أو رأس المال والعمل معا) حيث يتم التمييز بين فروع الدخل حسب نوع كل فرع وأهميته فى الحياة الاقتصادية والاجتماعية، ويمكن تقسيم هذه الضرائب الى ثلاثة فروع:

١-الضرائب على الدخل الناتجة عن راس المال:

ومثال ذلك الضريبة على دخل العقارات المبينة، والضريبة على دخل الملكية الزراعية والضريبة على دخول رؤوس الأموال المنقولة.

٢-الضرائب على الدخل الناتجة عن العمل:

ومثال ذلك الضرائب على المرتبات والأجور والمكافأت وكسب العمل والتعويضات والمعاشات والضرائب على المهن الحرة.

٣-الضرائب على الدخل الناتجة عن راس المال والعمل معا:

ومثال ذلك الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح شركات الأموال.

ثانيا الضرائب على الثروة "رأس المال"

اذا كان الدخل يشكل الوعاء الاساسى للضريبة، فان المشرع فرض ضرائب على الثروة أو على رأس المال الذى يختلط مفهومه بالثروة (ويمثل ذلك الوعاء الثانوى للضريبة) ويقصد به مجموعة الأموال التى يحرزها أصحابها بجهدهم أو يكتسبونها دون جهد ما او عناء

وتستوفى هذه الضرائب بصفة عامة اما باقتطاعها من رأس المال ذاتـــه، أو بتحصيلها من الدخل الناتج عن رأس المال وتشـــمل هـذه الضرائــب مايلى[١]:

١-الضرائب التى تفرض على الثروة وتدفع من الدخل:

تفرض هذه الضرائب بأسعار مخفضة تسمح للممول بدفعها مـن الدخل دون مساس بقيمة الثروة ذاتها، وقد تفرض علـى أحـد عنـاصر الثروة كالعقارات مثلا، أو تفرض على كافة عناصرهـا لتحقيـق بعـض الأهداف كزيادة الحصيلة الضريبية أو تنويع المعاملة الضريبية.

٢-الضرائب التى تفرض على الثروة وتدفع منها

تفرض هذه الضرائب على الثروة بأسعار مرتفعة نسبيا بحيـث لايتمكن الممول من دفعها من الثروة ذاتها، ولهذا تكون هـذه الضرائـب استثنائية ومؤقتة ويتم اللجـوء اليـها بمناسـبة الحـروب والأزمـات أو لإستهلاك جزء من الدين العام أو لمواجهة التضخم النقدى وأهم أنواعـها الضريبة الاستثنائية على الثروة، وضريبة التركات ورسم الأيلوله

ب-الضرائب غير المباشرة

طبقا للتحديد السابق فان الضرائب غير المباشرة تشـمل ثلاثـة مجموعات أساسية من الضرائب هى الضرائب على الانفاق وهى الاكـثر أهمية، والضرائب الجمركية، والضرائب على تداول الأموال والتصرفات

أولا: الضرائب على الانفاق:

أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وتفرض فى شكل ضريبـة عامة وهذا هو الاتجاه الغالب وخصوصا فى الدول المتقدمـة ، أو فـى

---

(١) د.عبد الهادى النجار: مبادئ الاقتصاد المالى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٨ ص١٧٣-ص١٧٧.

شكل ضرائب او رسوم متنوعة (وأصبح ذلك نادرا)، وتفرض هذه الضرائب على استعمالات الدخل أو أوجه انفاقه وذلك عند الحصول على السلع والخدمات الاستهلاكية، ولذلك تسمى الضرائب على الاستهلاك أو الضرائب على السلع "ضرائب سلعية"، أو الضرائب على المبيعات، وهى تفرض فى المناسبات أو المراحل المختلفة التى تمر بها السلعة عند انتاجها وحتى استهلاكها، وتعتبر جزء من الثمن وذات حصيلة غزيرة وأهم أنواعها:

١-الضريبة العامة على الاستهلاك:

تفرض على كافة أنواع السلع الاستهلاكية، أى على مجموع ماينفقه الفرد على كافة السلع والخدمات، كما قد تفرض على بعض أنواع السلع التى يختارها المشرع بسبب اتساع نطاق استهلاكها.

٢-الضريبة العامة على المبيعات:

تسرى على جميع السلع والخدمات او مجموع كبير منها، وتنصب على عمليات بيع السلع سواء كانت تباع كمواد أولية أو سلع وسيطة أو سلع نهائية، وكذا تأديه أو بيع الخدمات.

٣-الضريبة على رقم الأعمال

تفرض على السلع والخدمات عند تداولها من وقت انتاجها (رسوم انتاج او ضرائب انتاج) حتى وصولها الى المستهلك الاخير والذى عادة ماتستقر عنده

٤-الضريبة على القيمة المضافة

تفرض بالنسبة لكل مشروع أو وحدة انتاجية على ذلك الناتج النهائى للمشروع، أى ذلك الجزء الصافى الذى يتمثل فى الفرق بين قيمة الانتاج المباع، وقيمة وسائل الانتاج المستخدمة فى تحقيقه.

ثانيا: الضرائب الجمركية:

تعتبر الضرائب على الواردات أهم صور الضرائب الجمركيـــة، كما يمكن أن تفرض على الصادرات (وهذا أصبح نادرا بالنســبة للـدول التى تسعى لتشجيع ودعم الصادرات)، وهى تعد ضرائب على الاستهلاك والانفاق حيث يتمكن المستهلك عادة من رفع ثمن السلعة بمقدار الضريبــة فيتحملها المستهلك فى النهاية، وقد تفرض الضرائب الجمركية على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة وتسمى ضرائب قيميه، وقــد تفــرض علـــى أساس مبلغ معين لكل وحدة من السلعة وتسمى ضرائب نوعية، وقد يتـــم الأخذ بالنوعين معا، وكانت الضرائب الجمركيـــة تمثـــل أهـــم مصــادر الحصيلة الضريبية فى الدول المتخلفة، ولكـــن تطبيـــق اتفاقـــات منظمــة التجارة العالمية سوف يترتب عليه انخفاض ملحـــوظ وكبـــير فـــى هـــذه الحصيلة.

ثالثا: الضرائب على تداول الأموال والتصرفات:

تفرض هذه الضرائب فى التشريعات المالية الحديثة على تـــداول الأموال وانتقالها فى التعامل من ناحية، وعلى التصرفات القانونيـــة مـــن ناحية اخرى، ويستخدم لفظ الرسم تجاوزا فى كثير من الدول للدلالة علـــى بعض صور هذه الضرائب مثل رسوم الدمغة ورسوم التسجيل، وتفـــرض رسوم الدمغة على عمليات التداول التى تتم عن طريق تجهيز مســـتندات كالعقود والكمبيالات والشيكات والفواتير....الخ (المحررات المنصـــوص عليها قانونا)، ويحصل الرسم عن طريق بيع طوابع مقابل دفع رسم، أمـــا رسوم التسجيل والترخيص....فهى تدفع نظير خدمة تقوم بها الدولة وهى تأكيد وجود التصرف من الناحية الرسمية، أو الترخيص به وتسجيله فـــى مسجل رسمى بتاريخ ثابت.

ثانيا: تطور الهيكل الضريبي المصري:

حيث أن الهيكل المصرى الحالى والتشريعات الضريبية المطبقة في الوقت الحاضر هى موضوع انشغالنا الأساسى فى هذه المحاضرات، لذلك سنتناول فقط تطور الهيكل الضريبى حتى بدايات التسعينات من هذا القرن وفى خطوط عامة وتعد مصر أقدم الدول التى عرفت نظام الضرائب وذلك منذ العصور القديمة "الفراعنة"، وفى ظل الامبراطورية الرومانية، وكانت الضريبة تأخذ الشكل العينى سواء فى شكل عمل السخرة أو الاستيلاء على جزء من المحصول الزراعى المنتج، كما عرفت مصر على مر العصور ومع اختلاف أنظمة الحكم أنواع مختلفة من الضرائب أهمها ماتم تطبيقه مع الفتح الاسلامى ومنها: الزكاة،الجزية،الخراج،الفئ،الغنيمة،والعشور، ومع سيطرة الحكم العثمانى وحتى حكم المماليك كانت الملكية العقارية وخصوصا الأرض الزراعية هى مجال فرض الضرائب والتى تميزت بعدم العدالة وتم تطبيقها من خلال نظام الالتزام.

أما فى فترة حكم محمد على ومنذ بدايات القرن التاسع عشر كانت أهم الضرائب القائمة هى الضرائب العقارية وخصوصا الضرائب على الأطيان وعلى المبانى، والرسوم أو الضرائب الجمركية حيث أنشأ محمد على ديوان الجمارك فى عام ١٨٣٠ ووضع له لائحة بالاتفاق مع الدولة العثمانية ثم صدرت اللائحة الجمركية بمقتضى أمر عالى صدر فى عام ١٨٨٤ والتى تعد أساس الضرائب الجمركية فى مصر حيث تم فرض رسم قيمى بمعدل ٨% على غالبية الواردات ، وفرض رسم نوعى على الدخان، ورسم قيمى بمعدل ٢% علي الصادرات، ثم صدر القانون رقم ٢لعام ١٩٣٠ بتعديل التعريفة الجمركية اعتبارا من

١٩٣٠/٢/١٧ ملحقا به كل من الجدول (أ) المتضمن للرسوم على الواردات والجدول (ب) المتضمن للرسوم على الصادرات، ثم صدر القرار الجمهورى رقم ٦٦ لسنة١٩٦٣ ، وفى ١٩٨٠/٥/٩ صدرت تعريفه جديدة بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٠٢ لعام ١٩٨٠ وتوالت القوانين والقرارات والتعديلات فى التعريفة فى عامى ١٩٨٩،١٩٨٦ حيث تم الاخذ بتعريفه بروكسل، وأخيرا ترتب على كل من برنامج الاصلاح الاقتصادى بالاتفاق مع صندوق النقد الدولى فى اوائل التسعينات، وانضمام مصر لمنظمة التجارة العالمية وسريان الاتفاقات المتعلقة بتحرير التجارة ابتداءا من ١٩٩٥/١/١- وجود العديد من التعديلات السنوية فى التعريفة الجمركية.

أما بالنسبة للضرائب المباشرة فى الهيكل الضريبى المصرى:،
فنجد أنه فى الفترة من بداية القرن العشرين وحتى عام ١٩٣٩ كانت تقتصر على ضريبتى الأطيان الزراعية، والعقارات المبنية فقط وكان ذلك دليلا على عدم العدالة الذى كان يتسم به النظام الضريبى المحدود فى هذا الوقت ، بينما لم تكن الأرباح التجارية والصناعية، وايرادات الثروة المنقولة، وكسب العمل خاضعة لأى ضريبة، ويرجع ذلك الى نظام الامتيازات الأجنبية الذى خضعت له مصر الى أن تم الغائه بموجب معاهدة مونترو المبرمه فى ٨ مايو عام ١٩٣٧ بين مصر والدول صاحبة الامتيازات، ثم كان التطور الملحوظ فى النظام الضريبى المصرى بصدور القانون رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ بشأن الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على

كسب العمل والقانون رقم ٤٤ لعام ١٩٣٩ بشأن ضريبة الدمغة، والقانون رقم ١٤٢ لعام ١٩٤٤ بشأن ضريبة التركات، والقانون رقم ٩٩ لعام ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الايراد، ، وصدرت تعديلات متتالية في الخمسينات والستينات من أجل تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية بجانب الهدف المالى أهمها القانونين رقم ١٤٦ لعام ١٩٥٠، ١٥٥ لعام ١٩٥٠، والقانونين رقم ١١٥ لعام ١٩٦١، ورقم ٥٢ لعام ١٩٦٥ بشأن زيادة سعر الضريبة العامة على الايراد

وكنتيجة للتغير فى السياسة الاقتصادية فى السبعينات واتباع سياسة الانفتاح الاقتصادى كان هناك تعديل فى السياسة الضريبية ومن ثم فى الهيكل الضريبى عن طريق القانون رقم ٧٨ لعام ١٩٧٣، وقانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لعام ١٩٧٨ والذى تضمن منح اعفاءات ضريبية للعديد من المشروعات وحوافز لتشجيع الاستثمار والادخار، وفى أوائل الثمانينات وكنتيجة لانخفاض نسبة الضرائب الى الناتج القومى الاجمالى وانتشار ظاهرة التهرب الضريبى وجمود النظام الضريبى وعدم مرونته أصدر المشرع القانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل ويمثل القانون الاساسى لضرائب الدخل، وفى التسعينات وكنتيجة للعديد ممن المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية وخصوصا ماتم الاتفاق عليه فى برنامج الاصلاح الاقتصادى من خلال برنامج التثبيت المبرم مع صندوق النقد الدولى فى مايو ١٩٩١ [1] والذى

([1]) راجع تفاصيل ذلك وخصوصا فيما يتعلق بالسياسة المالية بصفة عامة والسياسة الضريبية بصفة خاصة كتابنا: محاضرات فى التشريعات الاقتصادية "القانون الاقتصادى" رايتر للطباعة والنشر المنصورة، دار الولاء للنشر ،شبين الكوم، ١٩٩٨ ص٣٤-ص٤٢

تضمن ضرورة الاخذ بالعديد من المحاور فى السياسة المالية ومن بينها الاخذ بنظام الضريبة العامة او الموحدة على الدخل ومن أجل ذلك صدر القانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣ المعروف باسم الضريبة الموحدة ويتمثل فى تعديل بعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل، وتسرى الضريبة الموحدة على دخول الاشخاص الطبيعية من مختلف المصادر والتى تشمل: ايرادات المهن غير التجارية، وايرادات الثروة العقارية حيث يتم تجميع صافى دخل الممول من هذه الإيرادات مجتمعة فرض الضريبة عليها، هذا بجانب الضريبة على أرباح شركات الأموال.

وبالنسبة لتطورات الضرائب غير المباشرة:

رأينا تطور الضرائب الجمركية والتى عرفتها مصر منذ حكم محمد على، ونركز هنا على تطور الضرائب السلعية أو الضرائب على الانفاق او الاستهلاك، ونقتصر على الخطوط العريضة حيث سنعرض لتفصيلات ذلك فى الباب الثانى من هذا الكتاب، ونجد أن الهيكل الضريبى المصرى لم يعرف، الا الضرائب الجمركية حتى بداية القرن العشرين، وفى عام ١٩٠١ فرضت ضرائب على بعض المنتجات كالخيوط والمنسوجات القطنية ، وفى عام ١٩٢١ شملت المنتجات الكحولية والبترولية كالخمور والروائح والبنزين، ثم صدر القانون رقم ٤ لعام ١٩٣٢ بهدف اعادة تنظيم الضرائب على الانتاج والاستهلاك والرغبة فى زيادة حصيلتها ثم ادخلت عليه الكثير من التعديلات من أجل تطوير اجراءات الربط والتحصيل واضافة سلع ومنتجات اخرى وتغيير الأسعار، كما فرضت ضرائب على استعمال السيارات بموجب القانون رقم ٤٤ لعام ١٩٣٢ والذى تم تعديله أكثر من مرة، ثم زاد اتساع نطاق رسوم

الانتاج ليشمل عددا أخر من السلع الصناعية فى عام ١٩٥٦، ومن ثم فان رسوم الانتاج وماهى الا ضرائب على الانتاج والاستهلاك كانت الضرائب السلعية السائدة والمطبقة حتى أوائل الستينات (الضرائب غير المباشرة بجانب الضرائب الجمركية وضرائب الدمغة).

لكن مع التحولات السياسية والاقتصادية والاجتماعية فى الستينات بدأ تطبيق ما أطلق عليه فروق الأسعار[1] فى عام ١٩٦٥ (وقد سبقها فرض رسوم أو إتاوات على اجهزة الاذاعة والتليفزيون من الانتاج المحلى) والتى فرضت بمقتضى قرارات وزارية وتمثلت فى زيادات فى أثمان بعض السلع تحصل لصالح الخزانة العامة بمناسبة بيع بعض السلع المصنعة فى وحدات القطاع العام ويتحملها المستهلك، كما فرضت ضرائب غير مباشرة عرفت برسوم الاستهلاك على السلع المستوردة المماثلة للسلع الوطنية والتى كانت تخضع اما لرسوم الانتاج أو الاتاوات أو فروق الاسعار، وكانت رسوم الاستهلاك تحصل بالاضافة الى الرسوم الجمركية وبنفس اجراءات تحصيلها، كذلك فرضت ضريبة الجهاد على بعض السلع الخاضعة لرسوم الانتاج أو فروق الاسعار.

وفى أواخر السبعينات كانت نظم الضرائب غير المباشرة وخصوصا الضرائب السلعية (الضرائب على الانفاق) تتصف بعدم التجانس وعدم الوضوح والكثير من أوجه الانتقادات والقصور، كما لاتتفق مع مقتضيات العدالة الاجتماعية حيث كان الجزء الأكبر من حصيلتها يأتى من فرضها على سلع ضرورية أو شائعة الاستعمال ، كما

---

(١) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادى،القاهرة، ١٩٩٥ ص٥.

كانت بعض السلع تخضع لأكثر من ضريبة فى وقت واحد، وكان هذا موضع انتقاد صندوق النقد الدولى فى تقرير قدمه فى يونيه ١٩٧٨ للحكومة المصرية[١]، وترتب على ذلك اصدار القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك، والذى كان كما جاء فى مذكرته الايضاحية مجرد تجميع وتقنين للضرائب التى كان معمولا بها قبل صدوره، وقرر خضوع السلع الواردة بالجدول الموضح بالقانون سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة للضريبة بالفئات الموضحة، وقد ترتب على التطبيق العملى لقانون الضرائب على الاستهلاك نشأة العديد من المشاكل (سوف نعرض لها فى الباب الثانى).

أخيرا وكنتيجة للمشاكل المترتبة على القانون رقم ١٣٣ لعام ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك، وكذلك كنتيجة لبرنامج الاصلاح الاقتصادى وضرورة تطبيق برنامج التثبيت والاخذ بمقترحات خبراء صندوق النقد الدولى، تم تغيير وتطوير النظام القائم عن طريق اصدار القانون رقم ١١ لعام ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات وذلك فى ٢٨ ابريل ١٩٩١ ونشر فى الجريدة الرسمية فى ٢ مايو ١٩٩١ وتم العمل به اعتبارا من ٣ مايو ١٩٩١، وأصبحت الضريبة على المبيعات هى الضريبة الاساسية والعامة على الانفاق والمطبقة منذ هذا التاريخ وحتى الأن، وسنعرض لها بالتفصيل والتحليل والدراسة فى الباب الثانى من هذا الكتاب.

---

(١) د.عبد المنعم عبد الغنى: الضريبة على القيمة المضافة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧ ص٣١٦-ص٣١٧.

هذا وبعد أن تناولنا بالتحليل ماهية النظام الضريبى وخصائصــه، ثم ماهية الهيكل الضريبى وخصائصه، نعرض فى الفصل الثانى للخطــوط العامة لنظرية الضريبة.

الفصل الثانى

الخطوط العامة لنظرية الضريبة(١)

تناولنا فى الفصل الأول بالدراسة والتحليل النظـــام الضريبـــى، والهيكل الضريبى وصوره، ثم رأينا الأنواع المختلفة للضرائــب وتطــور الهيكل الضريبى المصرى، وإذا كانت الدراسة ستنشغل أساســا بدراســة التشريعات الضريبية فى النظام الضريبى المصرى، فان ذلك يستلزم تنـاول الخطوط العامة لنظرية الضريبة حتى يتسنى لنا التعرف الصحيح والشامل لموضوع الدراسة وهو الضرائب على الإنفاق بصفة عامـــة والضريبـــة العامة على المبيعات بصفة خاصة.

وفى هذا الفصل سنعرض فى اختصار لتطور نظرية الضريبـــة وماهية الضريبة وعناصرها والأساس الاقتصادى الـــذى ترتكـــز عليـــه الضريبة كاستقطاع من دخول الأفراد والتى تتمثل فى المقـــدرة التكليفيـــة للمجتمع وللأفراد أو مايطلق عليه الطاقة الضريبية للمجتمع والأفراد، ثـــم التفرقة بين الضريبة وبعض الأنواع الأخرى من الإيـــرادات كالرســـوم ، كذلك سنعرض بالمناقشة والتحليل للأساس القـــانونى لفـــرض الضريبـــة وتكييفها القانونى، والقواعد والمبادئ الأساسية للضريبـــة، ثـــم الإشـــارة المختصرة للتنظيم الفنى للضريبة والمشكلات التى قد تثار، وسوف ويتـــم تناول ذلك فى مبحثين على النحو التالى .

المبحث الأول: ماهية الضريبة وأساسها الاقتصادى (المقدرة التكليفية)

المبحث الثانى: الأساس القانونى لفرض الضريبة وتكييفها وقواعدها الاساسية

---

(١) اعتمدنا بصفة أساسية بالنسبة لهذا الفصل على كتابنا: اقتصاديات المالية العامـــة، المرجع السابق ذكره عن نظرية الضريبة ص٦٧-ص١٠٠، والمراجع الواردة فيه.

المبحث الأول

ماهية الضريبة وأساسها الاقتصادى (المقدرة التكليفية)

تشغل نظرية الضريبة مكاناً هاماً فى دراسات الاقتصاد المـــالى، كما تعد أساسية لمعرفة التشريع او القانون الضريبى : فلسفته وخصائصه وأهدافه ومحتواه، فالضرائب بمختلف أنواعها تمثل أهم أنواع الايـــرادات العامة التى تستخدمها الدولة للقيام بالانفاق العام ومن ثـــم أداء وظائفـــها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، كما أن الضرائب تعـــد أهـــم الأدوات المالية التى تستخدمها الدولة فى تحقيـــق أهدافـــها عـــن طريـــق النظـــام الضريبى والسياسة الضريبية، وسنتناول فى هذا المبحث ماهية الضريبـــة وتعريفها وتحديدها ثم أساسها الاقتصادى الذى يعتمد على المقدره التكليفية فى مطلبين على النحو التالى

المطلب الأول : ماهية الضريبة وتعريفها وتحديدها.

المطلب الثانى: الأساس الاقتصادى للضريبة المقدرة التكليفية.

المطلب الأول

ماهية الضريبة وتعريفها وتحديدها

لقد اقترنت الضريبة بوجود السلطة المنظمة فـــى المجتمـــع أى وجود الدولة منذ العصور القديمة، ولكن تطور مفهومها وشكلها وحجمـــها ووظائفها وأهدافها طبقا للتطور الاجتماعى والسياسى والاقتصادى الـــذى حدث فى العصور المتعاقبة، وللانظمة السياسية والاجتماعية والاقتصاديـــة التى واكبت هذا التطور، (وقد عرضنا لذلك فى الفصـــل الأول)، ويتفـــق كتاب المالية العامة والضرائب بالنسبة للتطور التاريخى للضريبة الـــى أن المجتمعات القديمة جدا الممثلة فى مجموعة من القبائل غير المستقرة لـــم تعرف الضريبة حيث كانت احتياجات القبيلـــة مشـــتركة وبسـيطة ويتـــم

تحقيقها باشتراك كافة افراد القبيلة فى تحقيق الاكتفاء الذاتى، ومع تواجد القبائل وانشاء الجماعات المنظمة، ثم عرفت بعض الدول ومنها مصر نظام السلطة المركزية والدولة فكانت الحاجة الى تحقيق الأمن والعدالة والاستقرار والدفاع ضد أى عدوان خارجي وهى حاجات عامة تستلزم وجود ايرادات مما أدى بالملوك والحكام الى فرض أنواع من المساهمات العينية والنقدية والبشرية بجانب الهبات والمنح التى تقدم من الرعايا فضلا عن الجزية التى تفرضها الدولة المنتصرة على الدولة المهزومة، وكان يوجد فى مصر القديمة الى جانب الضريبة المباشرة رسوم التسجيل والضرائب الجمركية، وتدفع الضريبة فى صوره عينية.

وقد لجأت الدولة فى ظل الامبراطورية الرومانية الى فرض الضرائب على المنتجات الزراعية وعلى التجارة وكانت الضريبة تعد من أعمال السيادة تقوم به السلطة المركزية لصالح الدولة، وكانت أشهر الضرائب: ضريبة الرؤوس بجانب بعض الضرائب الجمركية ورسوم المرور، وأهم مايميز الضريبة أنها كانت تعبيراً خالصاً عن ضرورة دعم السلطة وفرض ارادتها دون اعتبار لرضاء أفراد المجتمع أو مقدرتهم التكليفية، وقد عرفت الدولة الاسلامية الاولى الكثير من أنواع الضرائب المباشرة وأهمها: الزكاة، والجزية، والخراج، والفئ، والغنيمة والعشور وهى رسوم التجارة التى تعبر حدود الدولة الاسلامية. ومع عصور الاقطاع "العصور الوسطى" وتفتت السلطة المركزية وظهور طبقة الامراء والنبلاء وسادة الاقطاع ظهر الى جانب الضريبة نوع أخر من الايرادات هو ايرادات أملاك الامراء وتوزعت سلطة فرض الضريبة على سادة الاقطاع جميعاً مقابل منح جزء منها للامراء الذين يوجدون فى درجة أعلى فى هرم سلطة الاقطاع.

لكن مع ظهور الدولة القومية وعودة السلطة المركزية للملوك والحكام اتسع نطاق فرض الضرائب وأصبحت مساهمة اجبارية، كما أنها ساهمت بدرجة كبيرة في تطور النظم النيابية وضرورة موافقة النواب على فرض الضرائب مع مراعاة قواعد العدالة والملائمة، وكنتيجة تزايد الحاجات العامة وما يقتضية ذلك من تزايد الايرادات العامة اللازمة لتمويل هذه الحاجات ظهرت الرسوم والأثمان العامة كمقابل للانتفاع بالمرافق العامة، ثم تطورت كثير من الرسوم لتصبح ضرائب غير مباشرة وخاصة الضرائب الجمركية والضرائب على الانتاج، والاستهلاك، ثم ظهرت الضرائب المباشرة التى فرضت فى البداية على الرؤوس، ثم بعد ذلك فرضت على رؤوس الاموال الثابتة والمنقولة كنتيجة للتطور الاقتصادى الذى ترتب على تطور النظام الراسمالى فى القرن التاسع عشر وزيادة الانتاج السلعى القائم على التخصص فى ظل اقتصاد المبادلة النقدية، ثم ظهرت ضرائب الدخل بمختلف أنواعها والتى سبق بيانها فى الفصل الأول عن الهيكل الضريبي، وبعد هذا التطور الذى شهدته الضريبة نرى تعريف الضريبة.

تعريف الضريبة :

يمكن تعريف الضريبة بأنها مبلغ نقدى (أو مبلغ من المال) تفرضه الدولة أو أحد الهيئات العامة المحلية على أفراد المجتمع طبقا لمقدرتهم التكليفية، ويدفع جبرا وبصفة نهائية ودون مقابل كمساهمة فى الاعباء العامة وتغطية النفقات العامة دون نظر للمنافع الخاصة التى تعود عليهم، وبغرض تحقيق الأهداف والغايات الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، أي تحقيق نفع عام.

من هذا التعريف يمكن تحديد العناصر أو الخصائص الأساسية للضريبة وهى:

١-الضريبة مبلغ نقدى:

حيث أصبحت الاقتصاديات المعاصرة جميعها اقتصاديات نقدية، لذلك أصبحت القاعدة العامة أو الأصل أن تأخذ الضريبة الصورة النقدية، أى أن تكون مبلغا نقديا أو اقتطاع نقدى.

٢-الضريبة تفرض على الأفراد وفقا لمقدرتهم التكليفية:

مع التطور الاقتصادى ورفض ضريبة الـ ؤوس واختفائها والتحول من مبدأ عينية الضريبة الى مبدأ شخصية الضريبة أصبح من الخصائص الأساسية أن يتم توزيع الأعباء العامة على الأفراد ليس لمجرد كونهم أفراد فى المجتمع فقط ولكن كأفراد ووفقا لمقدرتهم التكليفية أى قدراتهم المالية على تحمل عبء الضريبة والتى تتوقف على طبيعة دخول الأفراد واستخدام هذه الدخول.

٣-الضريبة تدفع جبرا:

عندما يتم تقرير الضريبة وتنظيمها فنيا طبقا للقواعد المحددة، فانها تأخذ الطابع الالزامى الجبرى، أى يجبر الأفراد على دفعها وليس لهم خيار فى ذلك ولايتعارض ذلك مع ماتنص عليه الدساتير من وجوب تصديق البرلمان على الضرائب، ومايؤكد ذلك أن الدولة تنفرد بوضع النظام القانونى للضريبة حيث تحدد وعاء الضريبة وسعرها وكيفية تحصيلها وكافة الاجراءات المتعلقة بها، كما أن الدولة تستطيع من خلال وسائل التنفيذ الجبرى أن تحصل على الضريبة فى حالة امتناع المكلف عن أداء الضريبة المستحقة عليه، فضلا عن تمتع الدولة بامتياز على

أمواله، والجبر هنا قانونى[١] لامعنوى بالنظر الى أن قانون الضريبة هو تعبير عن القوة الالزامية للقاعدة القانونية والتى تفرض على المكلف "الممول" النزول أو الخضوع لها، ولايعنى عنصر الجبر فى الضريبة جواز فرضها وتحصيلها دون ضوابط قانونية محددة بل على العكس فيلزم أن تصدر الضريبة بقانون وليس بناء على قانون يحدد الأحكام المتعلقة بها وتلتزم الدولة بمراعاة أحكام هذا القانون عند ربط وتحصيل الضريبة والا كان عملها غير مشروع يحق للأفراد التظلم منه أمام الجهة القضائية أو الادارية المختصة.

٤-الضريبة تدفع بصفة نهائية:

ان المكلف أو الممول الذى يلتزم بدفع الضريبة يقوم بدفعها للدولة بصفة نهائية، ولاتلتزم الدولة برد قيمتها اليه بعد ذلك طالما كان ربطها وتحصيلها قد تم وفقا للاجراءات القانونية المحددة.

٥- الضريبة تدفع بدون مقابل:

يعنى ذلك أن المكلف أو الممول دافع الضريبة لايحصل على مقابل مباشر أو نفع خاص من جانب الدولة نتيجة دفعه لهذه الضريبة، والتى تعد كمساهمة من الفرد فى الأعباء والتكاليف العامة للمجتمع دون نظر للمنافع الخاصة التى تعود عليه ، ومن ثم كان أساس الالتزام بدفع الضريبة هو مدى قدره الفرد على المساهمة فى التكاليف أو الاعباء العامة، وليس مدى تمتعه بالخدمات أو المنافع العامة.

---

(١)د.عادل حشيش، د.مصطفى رشدى شيحه: مقدمة فى الاقتصاد العام(المالية العامة)، دار المعرفة الجامعية ، الاسكندرية، ١٩٩٠، ص٢٥١.

٦-الضريبة تهدف الى تحقيق النفع العام:

إذا كانت الدولة لاتلتزم بتقديم نفع خاص لدافع الضريبة، فانـــها ملزمة باستخدام حصيلة الضريبة لتحقيق النفع العام، أى المصلحة العامـة للمجتمع من أجل تحقيـق مجموعـة مـن الأهـداف والغايـات الماليـة والاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وقد سبق تناولها فى أهداف النظـــام الضريبى (المبحث الأول من الفصل الأول) (١)

يبقى لنا رؤية وبيان حدود الضريبـــة ولانقصـــد بذلــك حـــدود الاستقطاع الضريبى فهذا ماسنراه فى المطلب الثانى، ولكن نقصد التفرقـة بين الضريبة وبعض الأشكال الاخرى من الايرادات وخصوصـــا الرســـم واتاوة التحسين والثمن العام، والقرض، أى تميز الضريبة عـــن غيرهـــا وتحديدها.

التمييز بين الضريبة والرسم:

رأينا تعريف الضريبة، أما الرسم فهو مبلغ نقـــدى او اقتطـــاع نقدى تتم جبايته او الحصول عليه جبرا من الافراد، ويتم فرضه كمسـاهمة جزئية من المنتفع فى تكاليف الخدمة، أى أن الرسم يفرض مقـــابل نفـــع خاص يعود على دافعه (ومن ثم يجب أن تكون قيمة الخدمة التى يحصـــل عليها الفرد هى أساس تحديد الرسم)، كما يفرض الرسم بناء على قـــانون، وعليه يكون التمييز بينهما كما يلى:-

أولا: اوجه التشابه:

١-تتشابه كل من الضريبة والرسم فى أن كل منهما عبارة عـن اقتطاع نقدى يدفع بصفة نهائية للدولة التى تستقل بتحديد النظام القـــانونى

---

(١) أهداف النظام الضريبى – من ص١٧ –ص٢٠ من الفصل الأول.

له فيصدر بواسطة أداه تشريعية لها الصفة الملزمة من أجـل تحصيلـها واستخدامها فى تمويل النفقات العامة .

٢-تتمتع الدولة بالنسبة لكل منهما بامتياز على أمـوال المديـن بهما.

ثانيا: أوجه الاختلاف:

إن طبيعة الضريبة تختلف عن طبيعة الرسم من حيث الفلسـفة أو الفن المالى الذى يتعلق بكل منهما وذلك من عدة نواحى[١].

١-الضريبة تفرض بقانون ينظم كافة الأحكام المتعلقة بها مـن حيث الشخص الملتزم بدفعها وتحديد وعائها وسعرها، وبالتالى لايمكـن أن تفرض الضرائب بلوائح أو قرارات ادارية وانما لابد من موافقة السـلطة التشريعية على اصدار قانون بها وذلك نظرا لحساسية الالتزام الضريبـى وخطورته سواء بالنسبة للممولين أو الدولة، أما الرسم فانه يكفى لفرضـه أن يستند الى قانون او بناء على قانون، لذلك فان السـلطة التنفيذيـة قـد تخول من البرلمان سلطة فرض الرسوم بلوائح أو قرارات ادارية.

٢-الضريبة لها طابع الزامى جبرى لاعلاقة له بارادة المكلـف، أما الرسم فان طابع الالزام والاجبار بالنسبة له يرتبط الى حدما بـإرادة المكلف ورغبته فى الاستفادة من المنفعة او الخدمـة المفـروض عليـها الرسم، وله الاختيار بين طلب الخدمة أو عدم طلبها.

٣-الضريبة تدفع بدون مقابل أو نفع خاص يعود علـى دافعـها وذلك مساهمة من جانب الممول فى أعباء وتكاليف الدولة العامـة، أمـا

---

(١)د. زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة، مطبعة المعرفة، القاهرة، ١٩٨٨ ص١٦٤.

الرسم فانه يدفع مقابل الحصول على خدمة أو نفع خاص من جانب احدى الادارات أو المرافق العامة.

٤-الضريبة تفرض بقصد تحقيق اهداف مالية واقتصادية واجتماعية وسياسية، أما الرسم فيفرض أساسا لتحقيق الايراد المالى للدولة من خلال النشاط العام الذى تؤديه بعض الادارات التى تفرض على خدماتها كلها أو بعضها رسوم.

٥-بينما تزداد أهمية الضرائب لاعتماد الدولة عليها فى أداء دورها وتمويل أعباء النفقات العامة نلاحظ عكس ذلك بالنسبة للرسوم حيث تبدأ أهميتها فى التضاؤل وتميل دول كثير الى تخفيضها أو الغاء بعضها، ذلك أن حصيلة الدولة من الرسوم لاتكون لها الا أهمية تكميلية أو ثانوية كمورد مالى الى جانب المورد الرئيسى الذى يتحقق عن طريق فرض الضرائب.

ولاشك أن الضريبة تختلف تماما عن كل من الثمن العام واتاوة التحسين[1] والقرض- وهى بعض أنواع الإيرادات العامة التى تحصل عليها الدولة، فالثمن العام هو مبلغ نقدى يدفعه الأفراد مقابل الحصول عن طريق البيع على السلع والخدمات التى تقدمها المشروعات الصناعية والتجارية المملوكة للدولة، أما إتاوة التحسين فتتمثل فى مبلغ نقدى يفوض على فرد أو أفراد معينين بواسطة الاجبار مقابل النفع الخاص الذى تحقق لهم نتيجة قيام مشروع من المشروعات العامة أو بعض الاشغال العامة، كما اذا ترتب على اقامة طريق أو توسعته زيادة فى القيمة الايجارية

---

(١) راجع فى شأن تفصيلات الفوارق بين الضريبة والرسم وكل من الثمن العام واتاوة التحسين والقرض العام كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٥٩ - ص٨٧.

للعقارات السكنية القائمة على هذا الطريق، وتتمثل اتاوة التحسين فى جزء من الزيادة التى طرأت على هذه القيمة الايجارية دون نشاط خاص من جانبهم، وينظم المشرع المصرى مقابل التحسين أو اتاوة التحسين بالقوانين رقمى ٢٢٢ لعام ١٩٥٥، ١٢٤ لعام ١٩٦٠، ويعتبر أحد موارد المجالس المحلية التى تقع فى دوائرها مناطق التحسين ويسرى على العقارات والأراضى التى يطرأ عليها تحسين بسبب انشاء الطرق والميادين والكبارى والمجازات السطحية والممرات السفلية ومشروعات المجارى أو أية مشروعات اخرى ذات منفعة عامة يقرر مجلس الوزراء اضافتها اليها.

أما التفرقة بين القرض العام والضريبة[1]: فقد تناولنا مفهوم الضريبة وعناصره، أما القرض العام فهو مبلغ من النقود تحصل عليه الدولة من الافراد،(وكذلك قد تحصل عليه من المؤسسات والهيئات المالية والمصرفية الداخلية او الخارجية)، على أن تتعهد الدولة برد هذا المبلغ مضافا اليه فوائده عن مده القرض وذلك فى وقت محدد.

هذا ويتشابه القرض مع الضريبة فى أن كل منهما يعتبر احد أنواع الايرادات العامة، وكذلك وجوب صدور كل منهما بقانون- أما أوجه الاختلاف فتتمثل فى:-

١-لاتلتزم الدولة برد الضريبة إلى الأفراد فهى تدفع بصفة نهائية وبدون مقابل أما القرض العام فان الدولة تلتزم برده مضافا اليه الفوائد المستحقة عنه فى الوقت المحدد وذلك طبقا لنظام اصداره.

---

(١) كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٢٩٢-ص٢٩٤.

٢-الضريبة تعتبر مساهمة اجبارية من جانب الأفراد، أى تدفع جبرا دون نظر لاختيار الأفراد، أما القرض العام فالأصل أنه اختيارى (ويكون اجباريا فى حالات استثنائية نادرة جدا- بل لم تعد موجودة).

٣-لاتخصص الضريبة للانفاق على وجه معين، وانما تدخل فى الايرادات العامة التى توجه لتمويل النفقات العامة بشكل عام دون تخصيص، أما القرض العام فقد يتم (وهذا غالبا) تحديد وجهه انفاقه فى اتفاقية عقد هذا القرض، ومثال ذلك القروض المخصصة لمرفق معين كالصرف الصحى أو قناة السويس، أو تمويل مشروع انتاجى محدد، أو شراء أسلحة ومعدات، أو تمويل عجز الموازنة العامة.

المطلب الثانى

الأساس الاقتصادي للضريبة المقدرة التكليفية

بعد أن تعرفنا على ماهيـــة وتعريـف الضريبـة وعناصرهـا وحدودها -فان التساؤل الذى يثار هو عن الأساس الاقتصادى للضريبـــة فى ظل سيادة مبدأ شخصية الضريبة- وقـــد أدى التطــور الاقتصـــادى والسياسى الى أن تفرض الضريبة على دخول افـــراد المجتمـــع (بصفـــة اساسية) وثرواتهم (بصفة ثانوية)، ومن ثم فان قيام الدولة باستقطاع جـزء من الدخل القومى للمجتمع (وهو مجموع دخول الأفراد) بمناسبة انتاجـــه وتوزيعه وانفاقه يستلزم تحديد المقـــدرة التكليفيـــة أو الطاقـــة الضريبيـــة للمجتمع، وهل تستطيع الدولة أن تصل بالاستقطاع الضريبى الى أى حـــد تشاء، أم أن هناك حدود تفرضها المقدرة التكليفية للدخل القومى؟ والاجابـة أنه من المنطقى أن هناك حدود للمقدرة التكليفية (الطاقة الضريبية) للدخـل وهذه تتحدد على مستوى المجتمع، أى المقدرة التكليفية للمجتمع، وعلـــى مستوى الفرد أى المقدرة التكليفية للفرد، وحيث أن الأمر يتعلـــق بـــالدخل القومى- فقبل أن نتناول كل منهما نعرض باختصار لمفهوم الدخل القومـى وخصوصا مفهوم الدخل الفردى الذى يعد اساسا لفرض الضريبة .

أولا: مفهوم الدخل القومي والدخل الفردي

أ-مفهوم الدخل القومي

لايثير مفهوم الدخل القومى مشكلة عند الاســـتقطاع الضريبـــى على مستوى المجتمع وذلك لأن الضريبة لاتفرض على المجتمع المجـرد، ولكن تفرض على أفراد المجتمع طبقا لمقدرتـــهم التكليفيـــة (شـــخصية الضريبة)، ونشير الى مفهوم الدخل القومى باعتباره الأساس الاقتصـــادى لفرض الضريبة أى لتحديد المقدرة التكليفية للمجتمع، هذا ويمكن النظـــر

الى الدخل القومى وتحديده ومن ثم مفهومه وقياسه[١] من ناحية انتاجه أو توزيعه أو انفاقه ، لذلك يمكن تعريف الناتج القومى او الدخل القومى بأنه التعبير النقدى (القيم النقدية) عن مجموع السلع والخدمات المنتجة خلال فترة زمنية محددة (سنة)، أو أنه مجموع دخول أفراد المجتمع المتولدة نتيجة مساهمتهم فى العملية الانتاجية بطريقة مباشرة أو غيرها مباشرة، كما يتمثل فى مجموع انفاق المجتمع خلال الفترة الزمنية سواء كان ذلك انفاق استهلاكى أو انفاق عام أو انفاق استثمارى.

أ.ب- مفهوم الدخل الفردى[٢]:

إن تحديد مفهوم الدخل الفردى يمثل أهمية أساسية فى الدراسات المالية والضريبية فمن جهة هو أساس تحديد المقدرة التكليفية للفرد، ومن جهة أخرى فان التشريعات الضريبية تأخذه كأساس لتوزيع العبء الضريبى بين مختلف الأفراد طبقا لما يحققه كل منهم من عناصره المختلفة سواء كان مصدرها العمل أو رأس المال أو الاثنين معا، وحيث أن مفهوم الدخل يتحدد أساسا فى اطار علم الاقتصاد السياسى (نظرية الدخل القومى)، سنرى مفهوم الدخل فى علم الاقتصاد ثم مفهومه فى اطار العلوم المالية والضريبية.

١-مفهوم الدخل فى علم الاقتصاد:

تتفق الدراسات الاقتصادية فى أن الدخل يتمثل فى تدفقات نقدية وعينية يحصل عليها الفرد من مصادر محددة سواء كانت عمل أو ملكية،

---

(١) كتابنا: د.عزت عبد الحميد البرعى: مبادئ الاقتصاد السياسى، المرجع السابق ذكره ص٦١٦.

(٢) د.يونس البطريق: الأنظمة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٢٣٢-ص٢٥٥. وقد اعتمدنا عليه فى هذا الخصوص بصفة أساسية.

خلال فترة زمنية محددة (شهر أو عام) بينما الثروة تتمثل فى مجموعة قيم الاستعمال والتى تشمل قيمة مجموع مايمتلكه الفرد من مختلف أنواع الأصول (عقارات ومنقول) ومنتجات واصول نقدية فى لحظة معينة، هذا وتتم التفرقة بين الدخل الحقيقى والدخل النقدى والدخل الفعلى ، فالدخل النقدى يتمثل فى الوحدات النقدية التى يحصل عليها الفرد فى فترة زمنية محددة بصفة دورية (اسبوع،شهر،عام....)، أما الدخل الحقيقى فيعنى كمية السلع والخدمات التى يحصل عليها الفرد من انفاقه دخله النقدى ، والدخل الفعلى يشمل الدخل النقدى الفرد مضافا اليه ماقد يحصل عليه من أنواع من الدخول العينية فتعريف الدخل اذن هو القيمة النقدية للسلع والخدمات التى يحصل عليها الفرد فى خلال فترة زمنية من مصدر محدد.

٣-مفهوم الدخل فى المالية العامة:

أثار تحديد مفهوم الدخل فى الفقه المالى والضريبى الكثير من الجدل بسبب الاختلاف فى تحديد عناصره والذى أدى الى اختلاف المشرع الضريبى فى تحديد عناصره من دولة الى اخرى، بل ومن فترة زمنية الى اخرى بالنسبة لنفس الدولة، بل قد تظهر أنواع من الدخل أو الايرادات أو المكاسب المتحققة لم تكن واردة فى القانون الضريبى على سبيل الحصر فيثور التساؤل حول مدى اخضاعها للضريبة، لذلك كان الاتجاه الغالب فى التشريعات المالية والضريبية هو عدم حصر أنواع الايرادات فى أشكال محددة، وانما الأخذ بتحديد مصادر الايرادات بمفهوم واسع يأخذ فى الاعتبار المكاسب المتحققة، ونرى ذلك بشكل مختصر على النحو التالى:

إن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة تحكمه نظريتان هما : نظريـة المصدر ونظرية الاثراء[١].

أولا: نظرية المصدر:

تعرف الدخل بأنه هو كل قوة شرائية نقدية جديدة تتدفق بصفـة دورية خلال فترة زمنية معينة بحيث يمكـن اسـتهلاكها دون المسـاس بمصدرها، وطبقا لهذا التعريف فان عناصر الدخل تتمثل فـى الدوريـة، وبقاء المصدر والفترة الزمنية والقابلية للتقييم نقدا، وقوة شـرائية جديـدة، ونعرض لكل منها باختصار:

(١)**قوة شرائية جديدة:** يعتبر الدخل كل قوة شرائية جديدة يمكـن تحققها ومن ثم الحصول عليها دون المساس بمصدرها، لذلـك يلـزم أن تكون متميزة ومستقلة أى منفصلة عن مصدرها الأصلى بحيـث يمكـن لصاحبها التصرف فيها بصورة مستقلة عن هذا المصدر.

(٢)**القابلية للتقييم نقدا:** حيث أصبحـت الاقتصاديـات الحديثـة اقتصادية نقدية، ومن ثم يلزم أن يكون الدخل نقديا أو يكون قابلا للقيـاس والتقييم بالوحدات النقدية، ومن ثم لايدخل فى مفـهوم الدخـل الخـاضع للضريبة جميع العناصر وأوجه الاشباع التى لايمكن تقييمها نقدا.

(٣)**الدورية:** يجب أن يكون للدخل طبيعة دورية متجددة متكـررة، أى تكرار الحصول عليه بصفة دورية، ولايشترط أن يكون ذلـك بصفـة منتظمة، بل يكفى احتمال تجدده وتكراره، وبذلك تتناسب طبيعة كل مـن

---

(١) د.يونس البطريق : أصول الأنظمة الضريبية ، المرجع السابق ذكـره ص٢٣٩ – ص٢٤٢ .

الضريبة والدخل، فالضريبة التى تستحق بصورة دورية مستمرة لايمكن أن تسرى الا على ايراد دورى مستمر هو الدخل.

(٤)فترة زمنية محددة: يلزم تدفق الدخل من مصدره المستمر لفترة زمنية محددة (قد تطول أو تقصر) وعنصر الزمن هو الذى يميز الدخل عن راس المال او الثروة والتى ينظر اليها وتتحدد فى لحظة معينة.

(٥)بقاء المصدر: يتطلب استمرار تدفق الدخل وتكراره بصفة دورية ضرورة استمرار مصدره او بقائه ولايعنى ذلك البقاء المطلق، بل يكتفى بالبقاء النسبى حيث قد يزول المصدر بعد فترة زمنية ما، مع الاخذ فى الاعتبار استبعاد جميع النفقات اللازمة لانتاج الدخل واستمراره.

ان مفهوم الدخل طبقا لهذه النظرية يتحدد فى اطار ضيق، ولاشك أن ذلك مايرغب فيه المكلفون او الممولون، حيث لايأخذ فى الاعتبار كل من المكاسب والخسائر الراسمالية وذلك للأسباب الاتية:

- عدم توافر صفة الانتظام والدورية وتوقع تحقيقها بالنسبة للمكاسب الرأسمالية.

-يترتب على الزيادة الرأسمالية فى قيمة الأصل زيادة فى قيمة الدخول المتوقعة فى المستقبل ستخضع للضريبة عند تحققها واخضاعها للضريبة يعنى وجود ازدواج ضريبى.

-صعوبة تحديد الكثير من المكاسب الراسمالية تحديدا دقيقا، كما يجب عدم اخضاعها للضريبة تحقيقا لمبدأ العدالة، والا أصبحت الضريبة أداه لمصادره رأس المال نفسه.

-فرض الضريبة على المكاسب الراسمالية يترتب عليه العديد من الأثار الاقتصادية كارتفاع الاثمان "التضخم" ومحاولة اخفاءها مع عناصر اخرى للدخل والأرباح مما يؤدى الى زيادة التهرب الضريبى.

-فرض الضريبة على المكاسب الراسمالية يؤدى الى الحد من الاستثمارات الجديدة، وعدم الاتجاه الى تمويل المشروعات الجديدة التى تتضمن بعض المخاطر.

-محدودية حصيلة الضريبة على المكاسب الرأسمالية وخصوصا عند السماح بخصم قيمة الخسائر الرأسمالية من وعائها، كما قد تؤدى الى عدم تشجيع تحقيق مكاسب، بل تشجيع تحقيق خسائر.

لكن التطور الاقتصادى والمالى الحديث ترتب عليه زيادات كبيرة فى الانفاق العام ومن ثم اتجهت الدول الى رفع اسعار الضرائب المفروضة وزيادة درجات التصاعد، أو الاخذ بمفهوم اوسع للدخل عن المفهوم السابق باخضاع المكاسب الراسمالية للضريبة، وعلى ذلك يكون القانون الضريبى قد أخذ بمفهوم للدخل يختلف عنه فى علم الاقتصاد أو القانونين المدنى والتجارى، ونحن مع الأخذ بالمفهوم الواسع للدخل تحقيقا للمساواة والعدالة بين المكلفين خصوصا وأن القوانين الضريبية تسمح دائما بالأخذ فى الاعتبار خصم جميع نفقات تحقيق الدخل ومنها نفقات هذه المكاسب الرأسمالية ، فضلا عن اعفاء بعض أنواع الدخول بدرجات متفاوته لاسباب اجتماعية او لتحقيق العدالة الضريبية أو لأسباب اقتصادية، من هنا كان اتجاه الفقه المالى والضريبى الى الاخذ بنظرية الاثراء.

ثانيا: نظرية الاثراء[1]:

أخذت هذه النظرية كما ذكرنا بمفهوم أوسع للدخل، حيث يتم التعبير عنه :بالقيمة النقدية للزيادة الصافية لايرادات ودخل الفرد فى فترة زمنية محددة غالبا ماتكون عام، فيصبح من قبيل الدخل كل زيادة فى قيمة رأس المال تحدث ولو مرة واحدة بطريقة عرضية، ومن ثم لايقتصر مفهوم الدخل على كل مايتصف بالدورية والاستقلال عن مصدر الحصول عليه، بل أصبح يتسع ولايشترط توافر الدورية او الاستقلال بحيث يشتمل كذلك على المكاسب الراسمالية والأسباب التى تقدمها هذه النظرية تتمثل فى :

-يجب معاملة المكاسب الراسمالية معاملة الدخول التى تتصف بالانتظام والدورية لأنها من بين عناصر الدخل التى تزيد من القوة الاقتصادية للشخص.

-لايؤدى اخضاع المكاسب الراسمالية للضريبة الى أى ازدواج ضريبى لأن الضريبة تفرض على الدخول او المكاسب المتحققة فعلا

-لاشك أن تحقق وزيادة المكاسب الراسمالية للفرد يؤدى الى ارتفاع مقدرته التكليفية وهى اساس فرض الضريبة، وعدم الأخذ فى الاعتبار ذلك يؤدى الى عدم العدالة.

-وجود بعض الاثار الاقتصادية كالتضخم او الحد من الاستثمار لفرض ضريبة على المكاسب الراسمالية ليس مبررا لاستبعاد هذه

---

(1) فى تفصيلات ذلك راجع تحليل استاذنا الدكتور يونس البطريق فى كتابيه: أصول الانظمة الضريبية، المكتب المصرى الحديث، الاسكندرية، ١٩٦٦ والأنظمة الضريبية السابق ذكرهما: ص٢٤٦-ص٢٥١.

المكاسب من وعاء ضريبة الدخل، فدائما مايكون للضرائب أثـــار اقتصادية، كما أن اخضاع المكاسب الراسمالية للضريبة يؤدى الى القضاء على الكثير من فرص التهرب، وقد يؤدى الى تغيير نمــط وشكل الاستثمار وتحويل رؤوس الاموال مـــن المضاربـــة الـــى الاستثمار المنتج.

-الاتجاه الغالب للتشريعات الضريبية هو عدم فـــرض الضريبـــة على المكاسب الا عند تحققها فعلا عـــن طريـــق بيـــع الاصـــول الراسمالية حتى يمكن تقديرها تقديرا نهائيا دقيقـــا طبقـــا للأســـس المحاسبية المستقرة، وهذا ما يأخذ به التشريع الضريبى المصـــرى (الضريبة الموحدة، والضريبة على شركات الأموال).

والخلاصة: أن التشريعات الضريبية تأخذ بالمفهوم الواسع للدخـــل، والذى يتضمن المكاسب الراسمالية المتحققة، ويكـــون الدخـــل الخـــاضع للضريبة هو الدخل الصافى المتحقق خلال فترة زمنية محـــددة، وبحيـــث يبقى فى نهاية هذه الفترة على القيمة الأصلية لراس المال الـــذى انتجـــه، وهذا يقتضى ضرورة خصم قيمة ما استهلك خلال هذه الفترة مـــن رأس المال، غير أن الصعوبات التى تنشأ عند التطبيق أدت الـــى الكثـــير مـــن التعديلات فى مجال تحديد مفهوم الدخل الخاضع للضريبة بغرض مواجهة هذه الصعوبات، كما أن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يختلف من دولـــة الى اخرى، ومن فترة زمنية الى اخرى، كنتيجة للعديد مـــن المتغـــيرات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والمالية والفنية.

ثانيا: المقدرة التكليفية للمجتمع[1]:

تتمثل المقدرة التكليفية للمجتمع فى مدى قدرة الدخل القومى على تحمل العبء الضريبى، أى مدى مايتم استقطاعه من الدخل بواسطة الضرائب، وكما زكرنا فهل تستطيع الدولة أن تصل بالاستقطاع الضريبى الى أى حد تشاء، أما أن هناك حدودا تفرضها المقدرة التكليفية للدخل القومى، وذلك بالنسبة للمجتمع، (ونفس الأمر بالنسبة للفرد).

ان مدى مقدرة الدخل* القومى على تحمل العبء الضريبى يعتمد على حجم هذا الدخل القومى وعلى عوامل اخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية، وقد نادى البعض[2] بألا يتعدى الاستقطاع الضريبى نسبة معينة (٢٠%-٢٥%) من الدخل القومى، وذهب البعض الأخر الى إمكان ربط المقدرة التكليفية بفكرة الفائض الاقتصادى [3]والتى تحتوى على نوع من العدالة التوزيعية للدخل القومى وتتسم بالمرونة، ولكن غالبية[4] الفقه المالى والضريبى يرى أن فهم وتحديد المقدرة التكليفية للمجتمع لايكون من خلال معايير قياسها، ولكن من خلال التعرف على العوامل التى تؤثر عليها وتحددها، وهى تلك التى تحدد مستوى الدخل القومى عموما (وسبق تحديد مفهومه) والذى يمكن، بل ويكون محلا للضريبة، وهذه العوامل هى: عوامل اقتصادية وعوامل اجتماعية وسياسية، ونعرض لها كما يلى:

---

(١) اعتمدنا بصفة أساسية فى ذلك على كتابنا: اقتصاديات المالية العامة المرجع السابق ذكره ص٦٧-ص٨٢، وكتابات استاذنا الدكتور محمد دويدار، المرجع السابق ذكره ص١٥٩-ص١٦٤.

(٢) د.أحمد بديع بليح: الاقتصاد المالى، مكتبة الجلاء، المنصورة،١٩٩٢، ص١٠٠.

(٣) د.عبد الهادى النجار: المرجع السابق ذكره ص١٢١.

(٤) خصوصا أساتذتنا د.محمد دويدار، د. يونس البطريق فى المراجع السابق ذكرها.

أ-العوامل الاقتصادية

تتوقف المقدرة التكليفية للمجتمع على العوامل الاقتصادية التالية:

١-هيكل الاقتصاد القومي:

توثر طبيعة الهيكل الاقتصادى على قدرة المجتمع علـــى تحمـل العبء الضريبى، فتقل هذه المقدرة فـــى المجتمعـات الزراعيـة حيـث انخفاض سيولة الدخول المتولدة، وزيادة حجم الاستهلاك الذاتـــى، وتزيـد هذه المقدرة التكليفية فى المجتمعات الصناعية وخصوصا المتقدمة حيـث زيادة حجم ومتوسطات الدخول المتولدة، وارتفاع معدلات التدفق والسيولة وقلة حجم الاستهلاك الذاتى ومن ثم فاذا كان هيكل الاقتصاد القومى يغلـب عليه الطابع الصناعى (النشاط الغالب وزيادة وزنه النسـبى فـى الدخـل القومى والقوى العاملة) كانت المقدرة التكليفية أكبر منها عن ذلك الـهيكل الذى يغلب عليه الطابع الزراعى حيث أن دوره وسيولة الدخل تكون أكـبر وأسرع فى الاقتصاد الذى يغلب عليه الطابع الصناعى.

٢-نمط وشكل توزيع الدخل القومى:

حيث أن شكل وكيفية توزيع الدخل القومى بين الطبقات والفئـات الاجتماعية المختلفة يكون له دورا هاما فى تحديـــد المقـدرة التكليفيـة، والقاعدة العامة أن هذه المقدرة تزيد كلما قلت درجة التفاوت فـى توزيـع الدخول، ومن ثم تقل كلما زادت درجة التفاوت، أى كلما زادت حدة عـدم توزيع الدخول، مع افتراض تساوى الدخل فـــى كـلا الحـالتين، أى أن تحقيق درجة أكبر من التساوى فى توزيع الدخول يزيد اذن من المقـــدرة التكليفية للمجتمع، (فحصيلة ضريبة نسبية تصيب عدد كبير من الدخـــول المتوسطة تكون أكبر من حصيلة ضريبة تصاعدية).

٣-طبيعة الظاهرة النقدية السائدة:

من حيث سيطرة أو الوجود الملمـــوس لكـل مــن التضخـم او الانكماش، حيث تؤثر التقلبات النقدية على المقدرة التكليفيـــة، فــالتضخم الذى يزيد من الحصيلة النقدية للضرائب يقلل فى الواقـــع مــن المقــدرة التكليفية نظرا للافقار الحقيقى الذى ينجم عنه، وعلى العكس فان الانكماش الذى لايصاحبه انخفاض فى سعر الضريبة، والذى قد يؤدى الى نقص فى الحصيلة الضريبية يؤدى فى الواقع الى زيادة فى المقابل العينـــى للجــزء النسبى الذى يقتطع من الدخل القومي كايرادات من الضرائب.

<u>٤-درجة انتاجية الانفاق العام:</u>

اذا كان الجزء المقتطع كايرادات عامة يتجه الى انفاق عام منتـــج فان الناتج القومى (الدخل القومى) يزيد ممايؤدى الى زيادة مقدرة الدخـــل القومى على تحمل العبء المالى الضريبى للدولـــة، أى زيـــادة المقــدرة التكليفية للمجتمع، أما اذا كان هذا الانفاق العام غير منتج فان كمية الســلع والخدمات التى تكون مخصصة للنشاط المنتج تكون أقل، الأمر الذى يؤثر تأثيرا سلبيا على الناتج القومى وعلى المقدرة التكليفية للمجتمع بالنقص.

والخلاصة: أنه كلما غلب الطابع الصناعى على الهيكل الاقتصـادى وزادت بالتالى درجة سيولة الدخول وسرعة تداولها، وكلمـــا كـــان نمـــط توزيع الدخل القومى أقرب الى التساوى، وكلما انخفض معدل التضخـــم، وزادت انتاجية الانفاق العام، كانت المقـــدرة التكليفيـــة للمجتمـــع اكـــبر، والعكس يحدث أى تقل المقدرة التكليفية للمجتمع اذا غلب الطابع الزراعـــى على الاقتصاد وكان نمط توزيع الدخل غـــير عـــادل ومتفـــاوت، وزادت معدلات التضخم ، وقلت انتاجية الانفاق العام.

ب- العوامل الاجتماعية والسكانية:

تتوقف المقدرة التكليفية على العوامل الاجتماعية التالية:-

١-تركيب السكان وفقا لفئات السن:

فكلما كانت نسبة السكان فى غير سن العمل كبيرة نسبيا، كلما أدى ذلك الى نقص المقدرة التكليفية للمجتمع، حيث يترتب على ذلك وجود زيادة نسبية فى عدد من يستهلكون دون اضافة الى الناتج القومى، ممايعنى قلة وانخفاض الحجم النسبى للجزء من الدخل القومى الموجه للايرادات العامة عموما، والاستقطاع الضريبى خصوصا (نسبة السكان العاملين فى الدول المتخلفة من ٢٠% الى ٢٥% من اجمالى السكان) وعلى العكس اذا ما قلت نسبة السكان فى غير سن العمل وزادت نسبة السكان العاملين والت تبلغ من ٦٠% الى ٦٥% فى الدول المتقدمة فان ذلك يؤدى الى زيادة المقدرة التكليفية للمجتمع.

٢-مستوى الاستهلاك فى المجتمع:

حيث أن الجزء من الدخل الذى يمكن اقتطاعه عن طريق الضريبة يكون اقل كلما كان مستوى الاستهلاك مرتفعا فى المجتمع فتقل المقدرة التكليفية، وعلى العكس تزيد المقدرة التكليفية فى المجتمع الذى ينخفض فيه مستوى الاستهلاك بافتراض التساوى فى عدد السكان وحجم الدخل .

٣-مدى وجود الوعى الضريبى:

يعد أهم العوامل التى تؤثر فى الحصيلة الضريبية المتحققة، فكلما توافر الوعى الضريبى لدى الأفراد وأصبح أمرا منتشرا وموجودا زاد استعداد الأفراد للمساهمة فى تمويل الانفاق العام، أما انتشار التهرب من الضريبة يؤدى الى نقص حصيلة الضرائب، مما قد يدفع الدولة الى الالتجاء الى وسائل اخرى للحصول على الايرادات العامة كالتمويل التضخمى والاقتراض.

ويتضح الوعى الضريبى عند المقارنة بين المكلف الإمريكـــى او الانجليزى الذى يتميز بدرجة عالية من الوعـــى والانضبــاط الضريبـــى Dicipline Fiscale (نادرا مايتهرب من الضريبة حيث يعتبر ذلـــك مـــن الأمور والجرائم القاسية التى لايقبل عليها أو يرتكبها) والمكلف او الممـول فى الدول المتخلفة الذى يعتبر التهرب من اداء الضريبة (اذا لم يكن نظــام الحجز من المنبع هو المطبق) بالنسبة له هـــو الأصـــل، واداء الضريبـــة استثناء.

ج-العوامل السياسية[1]:

يكون للعوامل السياسية تأثيرها الظاهر علـــى المقـــدرة التكليفيـــة للمجتمع اذا ما أدت اعتبارات سياسية معينة على أن يتنازل المجتمع عـــن جزء من انتاجه أو من ثروته كسداد دين عام خارجى أو دفع تعويضـــات أو خسائر حرب، فى هذه الحالات تقل المقدرة التكليفية للمجتمـــع لوقـــت معين يطول أو يقصر طبقا لمقدار النقص فى دخله أو لمقدار الجزء الـــذى يفقده من الناتج القومى.

ثالثا: المقدرة التكليفية للفرد:

يقصد بها مقدرة الاشخاص الطبيعية أو المعنوية على المســـاهمة عن طريق دخولهم فى تحمل العبء الضريبى وهى مقدرة تقـــابل الدخـــل الفردى الصافى (السابق تحديده)، وهو الذى يحصل عليه الفـــرد بعـــد أن يخصم من الدخل الاجمالى نفقات الحصول عليـــه وهـــى تتوقـــف علـــى عاملين:-

---

(1) د.يونس البطريق: الأنظمة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٢٢٦.

أ-طبيعة الدخل:

حيث تزيد المقدرة التكليفية للفرد كلما كان دخله اكثر استقرارا، ونجد أن الدخول الناشئة عن ملكية وسائل الانتاج تتميز بأنها دائمة وأكثر استقرارا، بينما دخول العمال أكثر تقلبا نظرا لخطر البطالة، كما أن رأس المال مستمر عن طريق تجديدة بينما يرتبط العمل بالقوة الجسمانية للأجير التى يؤثر عليها المرض أو الحوادث، لذلك فان المقدرة التكليفية لدخول رأس المال والملكية تكون أكبر منها لدخول العمل.

ب-استخدام الدخل ومتوسط الدخل:

حيث كلما كان متوسط الدخل المتحقق مرتفعا كانت المقدرة التكليفية الفردية مرتفعة والعكس تقل هذه الاخيرة كلما كان متوسط الدخل المتحقق منخفضا، ويتعين الا يكون الجزء المقتطع من الدخل الفردى فى شكل ضريبة كبيرا بحيث لايترك للفرد مايضمن له حدا معينا للاستهلاك، وكذلك جزء للانفاق الكمالى والادخار، فلا يكفى احترام حد الكفاف وانما يتعين ضرورة احترام سيطرة الفرد على جزء من الدخل يزيد عن حد الكفاف ويخصص للانفاق غير الضرورى ويكون باعث للانتاج[1].

([1]) د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى المرجع السابق ذكره ص١٦٤.

المبحث الثانى [1]

الأساس القانونى لفرض الضريبة

وتكييفها وقواعدها الاساسية ومشكلاتها الفنية

تناولنا فى المبحث الأول الاساس الاقتصادى للضريبة بعد أن عرضنا لماهيتها وتحديدها، وأن الضريبة ترتكز على المقدرة التكليفية للممول والتى يتم تحديدها طبقا لصافى الدخل أو الايرادات التى يحققها الاشخاص الطبيعيين او المعنويين فى فترة زمنية محددة وفى هذا المبحث سنعرض للاساس القانونى لفرض الضريبة ومن ثم التكييف القانونى للضريبة. ثم القواعد والمبادئ الاساسية للضريبة، وأخيرا الاشارة الى المشكلات الفنية المترتبة على فرض الضريبة وذلك فى مطالب ثلاثة على النحو التالى:

المطلب الأول: الأساس القانونى لفرض الضريبة وتكييفها

المطلب الثانى: القواعد والمبادئ الاساسية للضريبة

المطلب الثالث: المشكلات الفنية للضريبة

المطلب الأول

الأساس القانونى لفرض الضريبة وتكييفها

تمثل الضريبة الاداة الرئيسية للدولة فى استقطاع جزء من الدخل النقدى لافراد المجتمع طبقا لمقدرتهم االلتكليفية ويتم ذلك عن طريق الاجبار وبصفة نهائية ودون مقابل وبغرض تحقيق أهداف المجتمع (النفع العام) الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، ويثور التساؤل عن

---

(1) يمثل هذا المبحث جزءا من كتابنا: اقتصاديات المالية، المرجع السابق ذكره ص٨٧-ص١٠٠.

الأساس القانونى الذى تستند اليه الدولة لفرض الضريبة(طبيعة وتكييف الضريبة) والذى يلتزم طبقا له الأفراد فى المجتمع بأداء الضريبة.

لقد اختلف كتاب وفقهاء المالية العامة والضرائب فى تحديد التكييف القانونى للضريبة، أى بيان الأساس القانونى الذى تستند اليه الدولة فى فرض الضرائب والزام واجبار المكلفين بها بأدائها للخزانة العامة، ويمكن القول أن هناك نظريتين فى ذلك:

١-نظرية تقوم على فكرة المنفعة والعقد (علاقة تعاقدية)

٢-نظرية تقوكم على التضامن الاجتماعى

أولا: نظرية المنفعة والعقد[1]:

حاول الفقه المالى التقليدى فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر تأسيس حق الدولة فى فرض الضرائب على فكرة المنفعة التى تعود على الأفراد من تدخل الدولة لاشباع حاجاتهم العامة تأسيسا على مذهب المنفعة الذى كان سائدا فى هذا الوقت فى الدراسات الفلسفية والاقتصادية الذى أسسه بنثام، وأن الضريبة فرضت كنتاج لعقد مالى ضمنى بين مجموع المكلفيمن او الممولين من جانب والدولة من جانب أخر يلتزم بمقتضاه الأفراد "المكلفون" بدفع الضرائب مقابل التزام الدول بتحقيق منفعتهم العامة فى شتى المجالات، وترجع فكرة العقد الضمنى المالى الى فكرة العقد الاجتماعى الذى صاغه " جان جاك روسو" كأساس لوجود الدولة بناء على اتفاق ضمنى بين الأفراد والدولة تنازل بموجبه الأفراد عن جزء من حرياتهم فى سبيل اقامة الدولة، ولكن القائلين بفكرة العقد المالى كأساس لفرض الضريبة اختلفوا فيما بينهم فى تحديد طبيعة العقد وماهيته

([1]) د. زين العابدين ناصر: المالية، المرجع السابق ذكره ص١٦٦-ص١٦٩.

هل هو عقد بيع خدمات، أو عقد تأمين، أو عقد شركة طبقـــا لآراء كـل مجموعة أوفريق.

١-أساس الضريبة عقد بيع خدمات:

حيث يرى القائلين بذلك اعتبار أن الضريبة ناتجة عن عقـد بيـع خدمات، حيث يدفعها الممول كثمن للخدمات التى يتلقاها من جانب الدولـة، ويجب طبقا لمنطق هذا الرأى أن تتناسب قيمة الضريبة التى يدفعها الفـرد مع الخدمات المقدمة من جانب الدولة وقد أيد هذا الرأى أدم سميث، ومـن الواضح أن هذا الرأى وان كان يمنع تعسف الدولة فى فرض الضرائـب، الا أنه يتنافى مع طبيعة العلاقة بين الدولة والأفراد فيما يتعلـق باشـباع الحاجات العامة أو بفرض الضرائب، فالدولـة تقـدم خدمـات للافـراد لابوصفهم دافعى ضرائب، ولكن بصفتهم مواطنين أو مقيمين لـهم حـق التمتع بقدر معين من الخدمات التى تقدمها الدولة فـى مجـالات الأمـن والعدالة والصحة والتعليم...الخ

كما أن كثير من هذه الخدمات غير قـابل للتجزئـة أو الانقسـام وبالتالى لايمكن تحديد نصيب الفرد من الخدمة العامة حتى يمكن بالتـالى فرض الضريبة التى تتناسب مع هذا النصيب، فضلا عن أن هذا الـرأى يؤدى الى تحميل الطبقات الفقيرة بالضرائب بقدر الخدمات الكثـيرة التـى تعود عليها فى مجالات التعليم والصحة والرعاية الاجتماعيـة.... الـخ، وذلك يتعارض مع مبدأ فرض الضرائب طبقا للمقـدرة التكليفيـة، كمـا لايصلح هذا الرأى كأساس لالتزام الاجيال المقبلة بخدمة الديـون العامـة التى عقدتها الأجيال الحالية للانفاق على خدمات عامـة اقتصـر أثرهـا عليها.

٢-أساس الضريبة عقد تأمين (مونتسكيو)

يرى أصحاب هذا الراى تكييف واعتبار العقد الضمنى بين الأفراد والدولة بمثابة عقد تأمين ، حيث يدفع الأفراد الضرائب للدولة كتأمين على الجزء الباقى من أموالهم وتمكنهم من الانتفاع بها على نحو أفضل، فالضريبة طبقا لهذا الرأى تعد كقسط التأمين الذى يدفعه الفرد مقابل قيام الدولة بحماية شخصه وأمواله.

لكن هذا الرأى يجعل الضريبة متناسبة مع مقدار أموال الممولين لامع مقدار الخدمات التى تؤديها له الدولة، ولايمكن قبول هذا الرأى فهو يقصر وظيفة الدولة على أعمال الدولة الحارسة فقط، بينما أن دور الدولة امتد الى القيام بوظائف اقتصادية واجتماعية وسياسية، كما أن مقتضى عقد التأمين وهو أساس هذا الرأى: أن يلتزم المؤمن وهو الدولة بتعويض الضرر الذى يحدث للأفراد (المؤمن عليهم) فى أموالهم، بينما من المسلم به أن الدولة لاتعوض الأفراد عما يلحقهم من ضرر بسبب مايقع عليهم من اعتداء على اشخاصهم أو أموالهم(١).

٣-أساس الضريبة عقد شركة:

يرى أصحاب هذا الرأى اعتبار المجتمع كله شركة مساهمة كبرى يساهم فيها الأفراد وتكون الحكومة مجلس ادارتها، فيكون أساس الضريبة هو تصور وجود عقد شركة بين افراد المجتمع والدولة، وتعتبر الضريبة التى يدفعها الفرد لهذه الحكومة أو الدولة بمثابة المساهمة فى نفقات الانتاج العام للشركة كنفقات الدفاع والأمن والصحة العامة والقضاء والادارة .....الخ.

(١)

غير أن هذا التكييف القانونى للضريبة يتصف بالتبسيط والسذاجة والتخيل السطحى وعدم دقة التحليل، ومن ثم عدم التعبير الصحيح عن الواقع، فليس من المقبول تصوير الدولة بكونها شركة، فالأمر لايتعلق بمجموع المصالح المادية، وانما بمجموعة من العلاقات القانونية والاجتماعية والسياسية، وشبكة من المؤسسات والتنظيمات والاحزاب وقوى الضغط، فضلا عن علاقات القوى بين المكونات السابقة وانماط المصلح المادية الاقتصادية والمعنوية، ومن ثم لايمكن حتى مجرد تصور أن اساس الضريبة يرتكز على وجود عقد شركة كفكرة.

والخلاصة بالنسبة للنظرية الأولى "نظرية العقد والمنفعة" فانه يمكن القول عموما أن نظرية تأسيس حق الدولة فى فرض الضرائب على أساس فكرة العقد الذى يربط الأفراد بالدولة والذى تتفرع منه التصورات العقدية المختلفة (عقد بيع خدمات، عقد تأمين، عقد شركة) هى مجرد فكرة وهمية خيالية لا أساس لها ولم يثبت تحقيقها، فالضريبة التزام جبرى (أو فريضة جبرية) تفرضه الدولة ودون مقابل من أجل تحقيق الصالح العام، ولايمكن أن تفيد فكرة العقد الرضائية فى تكييف الضريبة، ولذلك فان هذه النظريات التعاقدية لاتصلح كاساس قانونى للضريبة يستخدم فى تبرير او تكييف الضريبة قانونا، وهذا يستلزم رؤية وتحليل النظرية الثانية (نظرية التضامن الاجتماعى)

ثانيا: نظرية التضامن الاجتماعى:

تقوم هذه النظرية على فكرة جوهرية مؤداها أن الأفراد يسلمون بوجود الدولة كضرورة سياسية واجتماعية تقوم على تحقيق مصالحهم واشباع حاجاتهم العامة فى شتى المجالات، ويقتضى التنظيم السياسى للدولة أن يقوم بين مجموعة الأفراد تضامن اجتماعى من أجل تمكين

الدولة من تمويل نفقاتها العامة على مختلف الأوجه، فيتحمل كل فرد بالضريبة طبقا لمقدرته التكليفية تضامنا منه مع بقية أفراد المجتمع.

فالتضامن الاجتماعى بين مجموع الأفراد الخاضعين لسياسة وسلطة الدولة الاقتصادية والمالية (الدولة كتنظيم سياسى واجتماعى) هو الذى يؤسس حقها فى فرض الضريبة عليهم، أو يؤسس التزامهم بالضريبة قبلها، وبالتالى فان التصور الحديث لفكرة الدولة يؤدى الى اعتبارها مجموعة من الأفراد المتضامنين اجتماعيا فى علاقاتهم بين بعضهم البعض وازاء الدولة التى تحكمهم وترعى شئونهم وتقوم على تمثيلهم وتحقيق مصلحتهم. واعتبارات التنظيم السياسى تدعو الى تمتع الدولة كشخص معنوى عام بالسيادة والسلطة على أفرادها، وهذه السيادة هى التى تؤدى الى فعالية التنظيمات والقوانين التى تكفل تحقيق الصالح العام، فالتضامن الاجتماعى بين الأفراد يقترن بالسيادة التى تمارسها الدولة عليهم ويؤسس التزاماتهم الضريبية قبلها.

من ثم يمكن القول أن التضامن الاجتماعى القائم بين أفراد المجتمع المقترن بالسيادة التى تمارسها الدولة يرتكز على عدة معايير سياسية واجتماعية واقتصادية، أو يرتكز على معيار ارتباطه بهذا المجتمع وتبعيته له والتى قد تكون سياسية أو اجتماعية أو اقتصادية، وأساس معيار التبعية السياسية هو رابطة الجنسية بين هؤلاء الأفراد كأساس قانونى لحق الدولة فى فرض الضرائب، ثم أضيف اليه معيار التبعية الاجتماعية الذى يؤدى الى فرض الضريبة استنادا الى تبعية الفرد اجتماعيا لبلد معين عن طريق اقامته فيها ومشاركته فى حياتها الاجتماعية العادية (الاقامة أو الموطن أو المحل، ويشمل المواطنين والمقيمين والاجانب المقيمين). وأخيرا هناك معيار التبعية الاقتصادية الذى يؤدى

الى فرض الضرائب على ذلك الفرد الذى يمارس نشاطا اقتصاديا داخل اقليم الدولة ولو لم يكن تابعا لها سياسيا أو اجتماعيا، ومن ثم يمكن فرض الضرائب على الدخول والثروات أو الانشطة الاقتصادية التى يمارسها أجانب غير مقيمين اقامة عادية أو مستمرة داخل اقليم الدولة.

لذلك يمكن القول أن التضامن الاجتماعى يمثل الأساس القانونى الذى تستمد منه الدولة سلطتها فى فرض الضريبة ويترتب عليه مجموعة من النتائج[1] أهمها:-

-يجب التسليم للدولة بسلطة فى مواجهة الأفراد لتلزمهم بالعمل وفق مصلحة المجتمع ان احتاج الأمر الى ذلك، ومن ثم تصبح الضريبة فكرة سيادية وجبرية الزامية، وتنتفى معها شبهة الاساس التعاقدى، ويتم ذلك بالطبع فى العصر الحديث فى ظل الهيئات أو المجالس النيابية التى تمنع من تحكم أو استبداد الدولة فى فرض الضرائب.

-تفرض الضريبة بناءا على التضامن الاجتماعى على جميع "كل" الأفراد اعضاء المجتمع طبقا للتحديد السابق (معايير التبعية السياسية والاجتماعية والاقتصادية) لأنهم حينئذ يكونون خاضعين لواجب التضامن الاجتماعى بمفهومه الشامل، ويعنى ذلك تطبيق مبدأ عمومية الضريبة، أى عدم اعفاء أحد منها كما كان عليه الحال فى أوربا فى عصور الاقطاع (العصور الوسطى) حيث كان يلتزم بدفع الضرائب فقط طبقات الشعب دون طبقتى النبلاء ورجال الدين.

([1]) د.محمد لبيب شقير: علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٥٧، ص١٠٢-ص١٠٦.

-د.رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٧٩، ص٢٦١-ص٢٦٣.

-لايقاس مقدار الضريبة على الشخص الذى فرضت عليه بمقدار مايعود عليه من نفع كما هو الأمر طبقا لمضمون نظرية العقد والمنفعة (كما لاترتكز الضريبة على الاشخاص لكونهم فقط افراد في المجتمع "ضريبة الرؤوس" وانما تتقرر الضريبة وتفرض ثم يتحدد أى يحسب مقدارها طبقا لمقدرة الشخص او الفرد على المساهمة فى تحمل أعباء المجتمع أى المقدرة التكليفية للفرد (كما رأينا فى المبحث الأول من هذا الفصل)، ومن ثم فقد يدفع صاحب الدخل المحدود (الفقير) ضريبة ضئيلة جدا أولا يكاد يدفع شيئا، بينما يدفع صاحب الثروة أو الدخل المرتفع (الغنى) من الضرائب مايتناسب مع درجة ثرائه وكسبه، وذلك بالرغم من أن الأول يستفيد بدرجة أكبر من الخدمات العامة وتنعكس عليه بشكل أوضح أثار النفقات العامة حيث يعود عليه النفع العام بدرجة أكبر بكثير من صاحب الدخل المرتفع (الغنى) من أوجه تدخل الدولة فى اشباع الحاجات العامة، وهذا مايتفق كذلك مع اعتبارات العدالة والمساواة التى يقوم عليها التنظيم الفنى الحديث للضريبة.

بعد رؤية وتحليل ومعرفة الأساس القانونى لفرض الضريبة (التكييف القانونى للضريبة) نرى مايترتب على ذلك وهو القواعد او المبادئ الاساسية للضريبة والتى يتعين الحرص عليها عند فرض وتحديد وتحصيل الضريبة من المكلفين بها، وهذا ماسنراه فى المطلب الثانى.

المطلب الثانى

القواعد والمبادئ الاساسية للضريبة

هى تلك القواعد والمبادئ الاساسية التى يتعين على المشرع المالى والضريبى مراعاتها والحرص على تحقيقها والأخذ بها وهو بصدد وضع النظام الضريبى فى الدولة، وقد رأينا أن نعرض لها فى هذا الفصل

لأن جزء منها يتعلق بقواعد مالية وفنية ترتبط بنظرية الضريبة بصفة عامة والتنظيم الفنى للضريبة بصفة خاصة، (أما مايتعلق بالجوانب القانونية والتشريعية فسنقتصر على الاشارة اليه، أما مناقشته وتحليله بالتفصيل سوف يكون في الفصل الثالث من هذا الباب)، هذا وترجع أهمية هذه القواعد الى ضرورة التوفيق بين مصلحة الممول من جهة ومصالح الخزانة العامة من جهة اخرى.

يعتبر أدم سميث[1] (مؤسس علم الاقتصاد السياسى) فى اطار تاريخ الفكر المالى والضريبى أول من قدم قواعد أو مبادئ الضريبة وهى:-

١-قاعدة العدالة والمساواة

٢-قاعدة اليقين او الوضوح والصراحة

٣-قاعدة الملاءمة

٤-قاعدة الاقتصاد

ولاتزال هذه القواعد الى الأن ينظر لها كمبادئ عامة يحسن ويتعين الاسترشاد بها فى هذا المجال، وقد وصل درجة الالتزام بها فى القوانين الضريبية الى الدرجة التى أصبح من المألوف والمتفق عليه أن ينظر اليها بمثابة الدستور الضريبى الذى تخضع له القاعدة القانونية الضريبية :ـــــــــــــــ، وقيام الدولة باحترام هذه القواعد أو المبادئ عند فرض الضريبة، وهذا هو الذى يخفف من حدتها ويجعلها مقبولة لدى الأفراد، بينما يعتبر الاخلال بها مدعاه للقول بظلم الدولة للأفراد وتعسفها

---

(١) فى شأن أدم سميث وافكاره الاقتصادية والمالية راجع كتابنا: مبادئ الاقتصاد السياسى، المرجع السابق ذكره ص٣٥٦-ص٣٧٢.

فى استعمال حقها فى فرض الضرائب على هؤلاء الافراد، وسنرى هـــذه القواعد أولا ثم نرى تطورها فى ظل المالية العامة الحديثة ثانيا:

أولا: القواعد العامة لفرض الضريبة[1]:

كما رأينا فان هذه القواعد قدمها أدم سميث والفكر التقليــدى فـــى المالية العامة وهى تتفق مع عدم تدخل الدولة، وسيادة النظـــم السياســية الليبرالية، والحرية الاقتصادية، وهى كمـــا ذكرنـــا: العدالــة والمســاواة واليقين، والملاءمة، والاقتصاد، وسنرى مضمون كل قاعدة.

١-قاعدة المساواة والعدالة:

تعنى هذه القاعدة أنه يتعين عند فرض الضريبة مراعـــاة تحقيـــق المساواة فى توزيع الأعباء بين أفراد المجتمع، ويرى أدم سميث أن مفهوم المساواة يقتضى أن يسهم كل أفراد المجتمع فى تحمل أعباء الدولة تبعـــا لمقدرتهم النسبية، ولهذا حبذ الضريبة النســبية لتحقيــق مبــدأ المســاواة والعدالة، وان كان الفكر المالى الحديث ينظر الى الضريبـــة التصاعديـــة على أنها هى التى تحقق مبدأ العدالة، وتسمح بأن يسهم كـــل فـــرد فـــى الأعباء العامة طبقا العامة لمقدرته المالية أو التكليفية. وعموما فان القاعدة الضريبية يجب أن تتحرى بصفة عامة الافكـــار العامـــة لفكـــرة العدالـــة وتحقيق المساواة بين الأفراد وتضع من التطبيقات التشريعية مايصون لـــها

---

(1) راجع فى ذلك كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكـــره ص١٠١-ص١١٠ وكذلك كتابات المالية العامة السابق ذكرها وخصوصـــا د.محمـــد دويـــدار، د.عبد الهادى النجار، د.رفعت المحجوب، د. عادل حشيش، ولاستاذنا د.أحمد جـلمع : علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٥، الجزء الخـــاص بنظريـــة الضريبة.

قدسيتها ومايطمئن الأفراد فى كل التزاماتهم الضريبية، ويرى البعض[١] أن القواعد الاخرى : اليقين، والملائمة، والاقتصاد ماهى الا أوجه اخرى أو تطبيقات لفكرة العدالة.

٢-قاعدة اليقين (الوضوح والصراحة):

يقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة معلومه ومحدده وتتصف بالوضوح والصراحة بالنسبة للمكلف أو الممول وأن تتحدد بشكل يقيني لاغموض فيه ولاابهام، أى يعرف المكلف بالضريبة حجم ومدى التزامه بشكل دقيق ومحدد سواء كان الأمر يتعلق بتحديد مناسبة فرض الضريبة، أووعائها، وسعرها، وكيفية الربط والتحصيل وطريقه الدفع، وكافة الاجراءات القانونية والمسائل الفنية الخاصة بالضريبة.

٣-قاعدة الملاءمة فى الدفع:

تقضى هذه القاعدة بوجوب تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلائم مع ظروف وأحوال الممولين وييسر عليهم دفعها، وخصوصا فيما يتعلق بميعاد التحصيل وطريقته واجراءاته، كأن يكون ميعاد التحصيل فى الوقت الذى يحصل فيه الممول على دخله الخاضع للضريبة، وعلى ذلك تدعو اعتبارات الملاءمة أن تكون القواعد الخاصة بكل ضريبة متمشية مع طبيعتها الذاتية، وحالة الأفراد الخاضعين لها من مختلف الأوجه حتى يطبق النظام الضريبى فى يسر وسهولة ويتجنب الصعوبات والمشاكل التى قد تنجم عن الاخلال بجوهر الملاءمة

---

(١) د.زين العابدين ناصر: المرجع السابق ذكره ص١٧٨-ص١٧٩.

٤-قاعدة الاقتصاد فى نفقات الجباية:

إن مقتضى قاعدة الاقتصاد هو وجوب تنظيم الضريبة بحيث تتكلف الدولة أقل نفقات ممكنة في التحصيل حتى يكون ايراد الضريبة وفيرا، كما أن مبدأ الاقتصاد فى نفقات الجباية هو الذى يضمن للضرائب فعاليتها كمصدر هام للايرادات العامة تعتمد عليه الدولة دون أن تفقد جزءا كبيرا منه فى سبيل الحصول عليه، ويكون من الواجب اذن ان تعمل الدولة على ضغط نفقات تحصيل الضرائب الى أقل قدر ممكن.

ثانيا: تطور قواعد فرض الضريبة فى ظل المالية الحديثة[1]:

يثور التساؤل حول التطور والتغير الذى حدث للقواعد والمبادئ الاساسية لفرض الضريبة فى ظل المالية الحديثة القائمة على زيادة تدخل الدولة، ويعتبر علماء المالية العامة قواعد الضريبة السابق بيانها صحيحة بقدر مالا تتعارض مع مبادئ أخرى، وغايات وأهداف اخرى اقتصادية واجتماعية للضريبة نتيجة تدخل الدولة الاقتصادى والاجتماعى مما أدخل بعض التطور فى مفهوم هذه القواعد أدى الى وجود تباين، فضلا عن تطور مفهوم الضريبة من الحياد الى التدخل، وهذا ماسنراه باختصار:-

١-المفاهيم المتتابعة للمساواة:

:شهدت فكرة المساواة العديد من التطورات أدت الى وجود مفاهيم متتابعة بدأت بالمساواة الرياضية المطلقة دون ادخال أية عوامل، ثم المساواة الشخصية والتى تتضمن الاخذ فى الاعتبار الظروف العائلية والاجتماعية، ثم الاخذ بفكرة تسبيبه الضريبة الى الدخل وزيادته، ثم تصاعدية الضريبة باشكالها المختلفة عن طريق تزايد نسبة الضريبة بزيادة الدخل، مع الأخذ

([1]) د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى، المرجع السابق ذكره ص١٦٥-ص١٧١.

فى الاعتبار تحقيق المساواة الافقية عن طريق المساواة فى المعاملة الضريبية بين أفراد المجتمع ذوى المراكز المتساوية، وتحقيق المساواة الرأسية عن طريق الاختلاف فى هذه المعاملة الضريبية بين أفراد المجتمع ذوى المراكز غير المتساوية عن طريق التصاعد.

٢-وفرة الضريبة:

تهتم كافة النظم الضريبية والدول والقوانين الضريبية بوفرة الضريبة، وهناك ثلاث خصائص أساسية يتعين توفرها لكى نكون بصدد وفرة الضريبة:

أ-**الانتاجية :** ويتمثل ذلك فى شمول الضريبة، والاقتصاد فى الجباية، وعدم الغش والتهرب، واعتدال معدلات الضريبة.

ب- **الاستقرار:**ويتمثل ذلك فى عدم تأثر الضريبة بالتقلبات الاقتصادية.

جـ- **المرونة:**وذلك اذا لم تؤد الزيادة فى معدلها الى انكماش فى وعاء الضريبة، ممايبطل مفعول الزيادة.

٣-الخلاف بين الوفرة والعدالة:

حيث نجد فى غالب الأحوال أن الضرائب المنتجة (خصوصا الضرائب غير المباشرة) ليست عادلة، والضرائب العادلة (الضرائب المباشرة الى حدما) ليست منتجة، وهذا التعارض يظهر فى الضرائب غير المباشرة ذات الايراد الغزير والوفير.

٤-تطور مفهوم الضريبة من الحياد الى التدخل:

كانت قاعدة حياد الضريبة قاعدة أساسية عند التقليديين، وتكون الضريبة حيادية عندما لاتهدف أولا ينتج عنها أى ضغط على المكلفين لحثهم على عمل معين أو الامتناع عن عمل معين، واذا كان ذلك متصور

نظريا فانه اكثر صعوبة وتعقيدا في الواقع، أما بالنسبة لعلماء المالية الحديثين (وكما رأينا في اهداف النظام الضريبي) أصبحت الضريبة أحد أهم الأدوات الاساسية التي تستخدمها الدولة للتدخل في السياسة الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي، ومن اشكال التدخل:-

-التدخل بزيادة عبء الضرائب أو انقاصه بصورة اجمالية من أجل تنشيط الطلب الكلي الفعال او تخفيض الاستهلاك وتحقيق التوازن بين الطلب والعرض.

-التدخل بالتمييز بين المكلفين بالنسبة للضريبة الواحدة، من أجل تشجيع الأفراد بالتوجه نحو ميدان النشاط الذي يستفيد من تخفيض الضريبة، وأبعادهم عن ذلك الذي زيدت به الضريبة.

-التدخل باقتطاع جزء من الدخول الكبيرة والثروات الواسعة بزيادة معدلات التصاعد، فضلا عن التدخل باعادة التوزيع للثروات بفرض ضرائب مرتفعة عليها.

٥-الخلاف بين التدخل والوفرة والعدالة:

إن المعاصرين لايرفضون قاعدتي الوفرة والعدالة اللتين قال بهما التقليديين، انما يريدون أن تتوافق هاتان القاعدتان مع مبدأ التدخل، ولكن هل هذا التوافق ممكن؟ وهل لايوجد التناقض بين التدخل والوفرة؟ وبين التدخل والعدالة؟

يمكن القول أن التدخل تكون نتيجته في بعض الحالات أن تأتي وفرة الضريبة في الدرجة الثانية بدلا أن تكون هي الغاية الاساسية.أما التدخل والعدالة، فإن وجهات النظر بين التدخل والمساواة تتلاقى في اغلب الأحيان، وأن الاثنين يتداخلان في الواقع.

المطلب الثالث

التنظيم الفنى للضريبة والمشكلات المترتبة عليه

نعرض فى هذا المطلب حتى تكتمل الخطوط العامة لنظرية الضريبة- باختصار وايجاز مجموعة الاجراءات الفنية المتعلقة بتنظيم الضريبة، ثم الاشارة المختصرة جدا للمشكلات التى تترتب على هذا التنظيم،- واذا كان تناول هذه الموضوعات بشكل موسع وتفصيلى وتحليلى فى نظرية الضريبة والايرادات العامة، فإن هدفنا هنا هو تقديم اشارات تساعدنا فى فهم الجوانب المتعلقة بالتشريع الضريبى بصفة عامة، والدراسة التطبيقية المفصلة لكل ضريبة عامة (الضريبة العامة على المبيعات، أو الضريبة الموحدة.... الخ) بصفة خاصة من حيث سماتها ونطاقها المكانى والزمانى، ووعائها، والاعفاءات من الضريبة، فضلا عن ربط الضريبة وأدائها وتحصيلها، والجوانب القانونية من حيث التهرب والطعن.....الخ وسنتناول فى هذا المطلب موضوعين أولا الجوانب الاساسية للتنظيم الفنى للضريبة ثانيا:- الاشارة الى بعض المشكلات المترتبة على ذلك .

الفرع الأول

الجوانب الأساسية للتنظيم الفنى للضريبة[1]

إذا كانت هناك مجموعة من القواعد والمبادئ العامة القانونية والمالية تحكم الدولة عند فرض الضريبة، فان ذلك يستلزم وجود مجموعة من الاجراءات التى تستهدف تنظيم الضريبة ويقصد بها التنظيم الفنى للضريبة، أى مجموعة الاجراءات الفنية التى يلزم أخذها فى الاعتبار منذ بدء التفكير فى فرض الضريبة وحتى يقوم الممول بدفعها الى الخزانة العامة. ويشمل ذلك اسس تحديد وعاء الضريبة والذى يثير مسألة الاختيار بين الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال، وتحديد مناسبة فرض الضريبة والذى يثير مسألة المفاضلة والتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ثم كيفية وأساليب تحديد المادة الخاضعة للضريبة، كيفيا وكميا وهذا يثير موضوع عينيه وشخصية الضريبة، وكذلك الاسس المتعلقة بتحديد مقدار الضريبة وسعرها وكيفية تحصيل هذه الضريبة، وسنعرض لها باختصار كما يلى:

أولا:-تحديد أساس فرض الضريبة:

يمثل ذلك أهمية اساسية من أجل تحديد وعاء الضريبة أى المادة التى تفرض عليها الضريبة، ولتحديد المادة الخاضعة للضريبة يثور التساؤل حول هل تفرض الضريبة على الاشخاص أم على الأموال؟ واذا

---

(1) اعتمدنا فى هذا الموضوع أساسا على:-

كتابنا: اقتصاديات المالية العامة: المرجع السابق الاشارة اليه ص١٠١-ص١٤٦

د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى، المرجع السابق الاشارة اليه ص١٧٥-ص٢٠٥

د.محمد دويدار: نظرية الضريبة والنظام الضريبى، مع قراءة خاصة للقانون الضريبى اللبنانى، الدار الجامعية، بيروت، ١٩٩٩، ص١٧-ص٤٩.

كان أساس فرضها هو الأموال، فالتساؤل التالى هل تفرض ضريبة واحدة أم ضرائب متعددة على الأموال؟ واذا ماانفق على ضرائب متعددة على الأموال، فهل تفرض على الثروة أم على الدخل؟، ونتناول كل منها كما يلى:-

أ-الضريبة على الاشخاص والضريبة على الأموال:

١-الضريبة على الاشخاص: هى تلك التى تتخذ الفرد فى داخل الدولة أساسا لفرض الضريبة.

٢-أما الضريبة على الاموال: هى تلك التى تتخذ الأموال التى يملكها فردما (شخص طبيعى أو معنوى) أساسا أو وعاءا ماديا لفرض الضريبة.

والضريبة على الأشخاص منتقدة ومعيبة اذ هى تفرض دون اعتداد بالمقدرة التكليفية للاشخاص، أى مجرد تواجد فرد ما فى المجتمع، ولاتتفق مع التطور الاقتصادى والاجتماعى فى الدولة الحديثة ، مما أدى الى اختفاء الضريبة على الاشخاص واتجاه المجتمعات نحو البحث عن أساس لفرض الضريبة والذى يرتكز على الأموال والذى يحقق هدفا مزدوجا يتمثل شقة الأول فى تحقيق توزيع للعبء الضريبى طبقا للمقدرة التكليفية للأفراد، كما يتمثل شقة الثانى فى تحقيق السهولة النسبية فى تقدير المادة الخاضعة للضريبة، من هنا كان الانتقال من الضرائب على الأشخاص الى الضرائب على الأموال باعتبار الأموال أكثر ترجمة للمقدرة التكليفية.

ب- الضريبة الواحدة والضرائب المتعددة:

عندما استقرت الدول في العصر الحديث على اتخاذ الأموال أساسا لفرض الضريبة، فإن التساؤل هو: هل تفرض الدولة ضريبة واحدة او وحيدة ام ضريبة موحدة أم ضرائب متعددة .

وقد نادى بعض الاقتصاديين فى القرنين السابع عشر والثامن عشر بفرض ضريبة واحدة او وحيدة، وأبرز هؤلاء الطبيعيون الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة على الزرعة باعتبارها القطاع الوحيد الذى ينتج الفائض (الناتج الصافى)، ثم نادى الاقتصادى الامريكى هنرى جورج فى عام ١٨٧٠ بفرض ضريبة واحدة على الريع العقارى.

أما النسبة للضريبة الموحدة :فهى ليست ضريبة وحيدة بل ضريبة عامة موحدة على الدخل تقوم على أساس تجميع دخل الفرد الذى يحققه من مصادر متعددة من خلال اقرار يقدمه المكلف فى فترة زمنية محددة هي عام ويرى انصار الضريبة الموحدة الى أنها تتمشى أكثر مع اعتبارات العدالة والمقدرة التكليفية للمكلفين، وأنها تؤدى الى مساهمة الفرد مرة واحدة فى الأعباء العامة، وأن نظامها يتسم بالبساطة والوضوح، كما لاتتطلب نفقات كثيرة ويمكن اعمال مبدأ شخصية الضريبة والتصاعد الضريبى مما يسمح بتحقيق العدالة ووفرة الحصيلة.

وبالنسبة للضرائب المتعددة (المتنوعة):- حيث أن مظاهر النشاط الاقتصادى متعددة، وتتنوع مصادر الحصول على الدخل، فان ذلك يستلزم تنوع وتعدد الضرائب طبقا لنوع الدخل، وهى تتصف بالبساطة العملية التى تتمشى مع الاعتبارات الواقعية للأفراد والدولة، كما أنها أقرب الى فكرة العدالة والمساواة بين الأفراد، حيث يتلافى المشرع الأثار السيئة من وجهة نظر العدالة فى ضريبة معينة عند فرض الضرائب

الاخرى، ويتمكن من تطبيق الضرائب بأسعار معتدلة لايشعر الأفراد بوطأتها، وبالتالى فلا يفكرون فى التحايل على القانون والتهرب من دفعها.

على أن الاتجاه الغالب فى التشريعات الضريبية هو الأخذ بنظام الضريبة العامة أو الموحدة على دخول او ايرادات الاشخاص الطبيعيين وخصوصا فى الدول المتقدمة، وكما سبق وأن رأينا فى تطور النظام الضريبى المصرى بأن التشريع الضريبى المصرى يأخذ حاليا بنظام الضريبة العامة على الانفاق "ضريبة المبيعات" طبقا للقانون رقم ١١ لعام١٩٩١، والضريبة الموحدة على الدخل "ايرادات الاشخاص الطبيعيين" طبقا للقانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣.

جـ- الضريبة على الثروة (رأس المال) والضريبة على الدخل:-

اذا كان من المتفق عليه أن أصبحت الاموال هى أساس فرض الضريبة فى المجتمعات المعاصرة(وخصوصا الرأسمالية)، فان التساؤل هو فى نطاق الأموال أيهما أكثر تعبيرا عن المقدرة التكليفية للأفراد: الثروة أم الدخل، وقد سبق أن اشرنا الى ذلك فى تناول المقدرة التكليفية للمجتمع، وأن التطور الحديث أدى الى الزيادة المستمرة فى أهمية الدخل كأساس لفرض الضريبة بسبب صعوبه تقدير الثروة المنقولة، وتناقص أهمية الثروة العقارية، وزيادة الدخل الناتج عن العمل، ولكن اختيار الدخل كتعبير عن المقدرة التكليفية وبالتالى كأساس لفرض الضريبة يثير صعوبات[١] منها.

(١) د.محمد دويدار : الاقتصاد المالى، المرجع السابق ذكره ص١٧٩-ص١٨١.

-ليست كل عناصر الدخل نقدية، حيث يوجد جزء من الدخل في صورة عينيه يصعب تقديرها .

-يكون من الصعب الوصول الى تقدير صحيح بالنسبة لبعض الدخول النقدية خاصة تلك التى لايقوم أصحابها بامساك دفاتر وتلك التى تحتمى المحاسبة المتعلقة بها وراء مبدأ سرية الأعمال.

-الرغبة فى زيادة حصيلة الضرائب تؤدى الى توسيع مفهوم الدخل (وقد رأينا ذلك فى المطلب الثانى من هذا المبحث الاول) [١] ليحتوى عناصر تقع فى الواقع فى نطاق الثروة خاصة فى مجتمع تكثر فيه نشاطات المضاربة، بل تكون فيه أهم الاسواق كسوق راس المال والبورصة قائمة على المضاربة.

ثانيا-اختيار مناسبة فرض الضريبة:

كما يشير استاذنا الدكتور محمد دويدار [٢] : اذا كان الأساس العام لفرض الضريبة فى المجتمعات الرأسمالية المعاصرة هو الدخل، وبصفة استثنائية الثروة، فان الخطوة التالية هى اختيار مناسبة فرض الضريبة، التى يمكن التدخل عندها لاجبار الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التى اختيرت أساسا لفرض الضريبة، وبالنسبة للعوامل التى يتعين أخذها فى الاعتبار عند اختيار مناسبة فرض الضريبة فتتمثل فى:

-يتعين تحديد مناسبة فرض الضريبة فى الوقت الذى يسهل فيه التعرف على المادة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وتحديدها.

---

(١) عرضنا ذلك فى الصفحات من ص٧٥-ص٧٨ من هذا الفصل.

(٢) د.محمد دويدار : نظرية الضريبة والنظام الضريبى، المرجع السابق ذكره ص٢١-ص٢٥.

-يتعين البحث عن أكثر الأوقات مناسبة للوصول الى تقدير لقيمة هذه المادة، اى البحث عن المناسبة التى يسهل فيها عملية تقدير المادة الخاضعة للضريبة.

-كما أن هناك عوامل اخرى يتعين أخذها فى الاعتبار- تختلف باختلاف الهدف من الضريبة التى يراد فرضها:

- فاذا كان الهدف من الضريبة ماليا، كان لاعتبار وفرة الحصيلة أو للوقت الذى تدر فيه الضريبة الايراد أهمية خاصة عند اختيار مناسبة فرضها.

-اذا كان الهدف من الضريبة اقتصاديا كالحد من الاستهلاك مثلا، كان ذلك عاملا يتعين أخذه فى الاعتبار عند تحديد مناسبة فرض الضريبة عن طريق الاختيار بين فرضها على الدخل عند الحصول عليه، وبين فرضها عند انفاقه فى صورة ضريبة غير مباشرة، وهذا اختيار يتوقف كذلك على المفاضلة بين تحقيق الهدف عن طريق التأثير على الدخول او على الأثمان (الأسعار)

- اذا كان الهدف اجتماعيا كالتقليل من الفوارق الاجتماعية وتحقيق قدر من العدالة الاجتماعية فى توزيع الدخول (والحد من الثروات الكبيرة) كان لذلك أهمية عند اختيار مناسبة فرض الضريبة، فتفرض على الثروة عند انتقالها من شخص الى أخر عن طريق الميراث، حيث يكون تأثيرها السلبى أقل على الباعث على الانتاج والادخار.

مناسبة فرض الضريبة عند اختيار الثروة كأساس لفرض الضريبة:

ان وجود الثروة يفترض شيئا من الاستقرار لمالكها، والصعوبة الاساسية لفرض ضريبة على الثروة هو تقدير هذه الثروة، ومن ثم يمكن

أن تكون فرصة اعادة تقديرها بواسطة الافـــراد هــو مناسـبة لفــرض الضريبة، ولايتم ذلك الا عند انتقال الثروة بين الأفراد بمقابل فـــى حالــة البيع، وبدون مقابل فى حالة الميراث وفى هذه الحالــة الاخــيرة تفــرض الضريبة على الثروة عند انتقالها بمناسبة الوفاة وتسمى ضريبة التركات.

أما اذا كـان الدخل أساسا لفرض الضريبـة فهناك مناسبتان لفـرض الضريبة:-

أولا: فرض الضريبة عند مناسبة الحصول على الدخل:

يمثل الحصول على الدخل عن طريق انتاجه وتحقيقـــه المناسـبة التى تأخذ بها القوانين الضريبية فى فرض ضرائب الدخل، كما أن انتـــاج الدخل والحصول عليه وانفاق هذا الدخل هو افضل المعايير للتفرقة بيـــن الضرائب المباشرة (التى تفرض على الدخل عند انتاجه والحصول عليــه) وبين الضرائب غير المباشرة (التى تفرض على الدخـــل عنــد انفاقــه)، وفرض الضريبة على الدخل عند الحصول عليه يســـتلزم التفرقــة بيــن الأنواع المختلفة للدخل.

-دخول تنتج عن العمل كالاجور والمرتبات ومافى حكمها

-دخول تنتج عن الملكية: كريع الاراضى الزراعيــة والعقــارات المبنية، والفوائد والأرباح أيا كان نوع النشاط الــذى تــأتى منــه الأرباح.

-دخول تنتج عن اشتراك العمل مع رأس المال (الملكية) ويســمى الدخل المختلط.

واذا كان الحصول على الدخل هو مناسبة فرض الضريبــة، فقــد تفرض ضرائب تتعدد بتعدد أنواع الدخل تسمى ضرائـــب نوعيــة، وقــد تفرض ضريبة عامة تشمل جميع أنواع الدخل التى يحصل عليها المكلـف،

وقد يتم الجمع بينهما حيث يتم فرض ضرائب نوعية وضريبة عامة على الايراد.

ثانيا: فرض الضريبة عند مناسبة انفاق الدخل:

يمثل انفاق الدخل المناسبة التى يتم الأخذ بها فى فرض ضرائب الانفاق ، أى عند شراء السلع والخدمات، نكون بصدد ضرائب تفرض فى مناسبات مختلفة تقع في المراحل المختلفة التى تمر بها السلع والخدمات من المنتج الى المستهلك، وهى مراحل تتمثل فى انتقال السلعة من المنتج الى تاجر الجملة، ثم الى تاجر التجزئة، ثم الى المستهلك، واختيار أيا من هذه المناسبات لفرض الضريبة على الدخل عند انفاقه (استهلاكه) أمر يتوقف على ضمان سهولة تحصيلها ولذلك سميت ضريبة على الاستهلاك او ضريبة على المبيعات.

وقد تفرض الضريبة عند الانتاج وتحصلها الادارة الضريبية من المنتج وتسمى رسم أو ضريبة انتاج، وقد تحصل الضريبة من تاجر الجملة أو تاجر التجزئة فى صورة ضريبة على رقم الأعمال، وحيث أن واقعة البيع هى اساس انتقال السلعة من مرحلة الى اخرى فى المراحل التي تمر بها السلعة من المنتج الى المستهلك لذلك يطلق على الضريبة : ضريبة المبيعات، كما قد تحصل الضريبة من التاجر المستورد فى شكل رسوم او ضرائب جمركية على الاستيراد وذلك اذا ما كان انتاج السلعة يتم فى خارج الدولة أى فى دولة اخرى حيث يكون عبور السلعة لاقليم الدولة مناسبة لفرض الضريبة.

هذا ونجد فى خلال مراحل انتقال السلعة من المنتج الى المستهلك فان الضريبة تضاف الى الثمن حيث يتم حساب أثمان البيع فى كل مرحلة على أساس الاثمان السابقة أى فى المراحل السابقة والتى تتضمن ثمن

الشراء (من جانب المشترى فى المرحلة اللاحقة وليكن تاجر التجزئة او تاجر الجملة) أو ثمن البيع (من جانب البائع فى المرحلة السابقة وليكن تاجر الجملة أو المنتج) مضافا اليها الأرباح المقررة والضريبة المحددة، وذلك حتى نصل الى المرحلة النهائية والتى يشترى فيها المستهلك السلعة ويدفع ثمنها الذى يتضمن الضريبة المفروضة على السلعة، فيكون انفاقه للدخل أو استهلاكه للسلعة هى مناسبة ادائه للضريبة المفروضة.

هذا وتتم التفرقة الشهيرة بمناسبة فرض الضريبة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وقد عرضنا لذلك بالتفصيل فى صور الهيكل الضريبى والهيكل الضريبى المصرى[1]، وهذه التفرقة قديمة ولاتزال تثير النقاش، غير أن كافة التشريعات والقوانين الضريبية تأخذ بها، وقد رأينا أن هناك العديد من المعايير القانونية والاقتصادية لهذه التفرقة[2]، وأن المعيار الاكثر تعبيرا الذى. تعرضنا له وهو مناسبة الحصول على الدخل (ضرائب مباشرة)، ومناسبة انفاق الدخل أو انتقال الثروة (ضرائب غير مباشرة)

ثالثا-تحديد المادة الخاضعة للضريبة:

بعد أن تم تحديد مناسبة فرض الضريبة، أو ما يشير اليه القانون الضريبى بالواقعة المنشئة للضريبة فان الخطوة او العملية التالية فى التنظيم الفنى للضريبة هى تحديد وعاء الضريبة او المادة الخاضعة

([1]) راجع تفصيلات ذلك فى المبحث الثانى من الفصل الأول من هذا الكتاب عن الهيكل الضريبى وصورة وأنواعه، والهيكل الضريبى المصرى من ص٢٣-ص٥٩.

([2]) راجع تفصيلات ذلك، وكذلك مزايا وعيوب الضرائب المباشرة، ومزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة-كتابنا: اقتصاديات المالية العامة المرجع السابق ذكره ص١١٣-ص١٢٦.

للضريبة ، أى حجم الدخل الخاضع للضريبة اولا بمعرفة حدوده (التحديد الكيفى) وثانيا بتحديد حجمه (التحديد الكمى)

أولا: تحديد حدود الدخل الخاضع الضريبة (التحديد الكيفى):

اذا كان من المتفق عليه فرض الضريبة على الأموال وفقا للمقدرة التكليفية للمكلف، فانه من المستقر أيضا تحديد المادة الخاضعة للضريبة مع مراعاة المركز الشخصى والاجتماعى للمكلف فلم تعد الضريبة عينية أى تفرض على الاموال دون اعتداد بمركز المكلف الشخصى او الاجتماعى ، وتمتاز الضريبة العينية ببساطتها وسهولة تطبيقها، غير أنها فضلا عن عدم الأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية للمكلف أى مقدرته التكليفية فإنها غير مرنه، ولم تعد مطبقة.

لذلك أصبحت الضريبة شخصية عندما تفرض على المال (الدخل) مع مراعاة المركز الشخصى للمكلف من اجل تحديد المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف وهذا يستلزم أن يتم الاخذ فى الاعتبار:-

-المركز الاجتماعى والعائلى للمكلف باستبعاد جزء من المادة الخاضعة للضريبة للاعباء الاجتماعية والعائلية.

-خصم أعباء صيانة الثروة ورأس المال ومصاريف القيام بالنشاط المنتج للدخل

-خصم الاعباء اللازمة لاعادة تكوين رأس المال او لاعادة انتاج الدخل (مخصصات الاستثمار والادخار)

-التمييزيين الدخول وفقا لمصدرها، عن طريق المعاملة التفصيلية بزيادة الاعفاءات، وتخفيض سعر الضريبة لدخول العمل.

والاتجاه العام فى كل التشريعات الضريبية هو شخصية الضريبة وتقرير نظام للاعفاءات.

ثانيا: التقدير الكمي للمادة الخاضعة للضريبة:

بعد أن يتم تحديد حدود المادة الخاضعة للضريبة بالأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية والاجتماعية للمكلف وخصم الاعباء المقررة قانونا، يتم تقدير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أى حجم الدخل الخاضع للضريبة، ويتفق الفقه الضريبى على أن هناك العديد[1] من طرق تقدير الدخول أو الاموال الخاضعة للضريبة منها طريقة التقدير على أساس المظاهر الخارجية، وطريقة التقدير الجزافى، وطريقة التقدير المباشر بواسطة اقرار المكلف، والتقدير المباشر بمعرفة الادارة، والاتجاه الغالب فى التشريعات الضريبية هو الاخذ باقرار المكلف والذى يخضع لرقابة الادارة الضريبية.

رابعا-تحديد مقدار الضريبة:

يعنى ذلك تحديد القدر من المادة الخاضعة للضريبة الذى سيجرى استقطاعه ويلزم المكلف بأدائه للخزانة العامة، وقد يتم تحديد مقدار الضريبة بتحديد الحصيلة الكلية التى يتعين أن تدرها ضريبة معينة (التحديد المقدم لحصيلة االضريبة) ولم تعد هذه الطريقة مستخدمة ، لذلك يلجأ المشرع لتحديد مقدار الضريبة عن طريق تحديد سعر الضريبة وهو عبارة عن نسبة مئوية من المادة الخاضعة للضريبة الواجب على المكلف دفعه للدولة، ومن أجل أن يحقق سعر الضريبة اكبر قدر من العدالة الضريبية فقد انتقلت النظم والتشريعات الضريبة من السعر التناسبى والذى يتحدد كنسبة مئوية لاتتغير بتغيير قيمة المادة الخاضعة للضريبة،

---

(1) راجع فى ذلك كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص١٣١-ص١٣٤.

-د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى، المرجع السابق ذكره ص١٩١-ص١٩٥.

(ويترتب عليه أن العبء النسبى للضريبة يكون اكبر بالنسبة للمكلف صاحب الدخل المحدود، ويكون أقل بالنسبة للمكلف صاحب الدخل الكبير) الى السعر التصاعدى عندما يتغير سعر الضريبة نحو الارتفاع كلما ارتفع مستوى دخل المكلف الفرد بهدف المساهمة فى تحمل العبء الضريبى عن طريق فرض الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للمكلف، وهذا يستلزم[١]:

-قصر تطبيق التصاعد على الضرائب التى تتعلق بالمقدرة التكليفية فى مجموعها، وليس بالمقدرة التكليفية فى جزء منها، وغالبا مايتم قصر التصاعد على الضريبة العامة (الموحدة) على الدخل .

-عدم المغالاه فى الحد الأقصى لسعر التصاعد (مابين ٢٥%-٣٠%فقط) حتى لايترتب عليه عدم تشجيع المستثمرين واصحاب المشروعات على التوسع وزيادة الانتاج، والسعر المرتفع للضريبة ينطوى على مصادرة وعقوبة للمكلفين ذوى الدخول المرتفعة.

-تطبيق الشكل الفنى للتصاعد الذى يحقق العدالة الضريبية، ويكون ذلك ليس عن طريق التصاعد الاجمالى، وانما التصاعد بالشرائح، مع تطبيق الاعفاءات والخصومات المقررة.

خامسا-تحصيل الضريبة:

يتم أداء ودفع الضريبة نقدا، أو عن طريق الشيكات او بالحوالات البريدية، وقد يكون استحقاق الضريبة فى الحال أى عندما تتحقق الواقعة

---

(١)د.محمد دويدار :نظرية الضريبة والنظام الضريبى،المرجع السابق ذكره ص٣٩-٥

المنشئة للضريبة أى مناسبة تحديد مقدار الضريبة وذلك يحدث بالنسبة للضرائب الجمركية، والضرائب على الاستهلاك، وقد يكون استحقاق الضريبة بعد مرور فترة زمنية بين الواقعة المنشئة للضريبة وتحصيل الضريبة وذلك بالنسبة للضرائب المباشرة.

هذا ويتعين أن يتم تحديد وقت تحصيل الضريبة بالشكل الذى يعمل على وفرة وغزارة الحصيلة والتوافق بين الايرادات والنفقات ، كما يتعين أن تحصل الضريبة كلما أمكن فى اكثر الاوقات مناسبة للمكلف، أى تطبيق قاعدة الملاءمة بالنسبة لكل من الخزانة العامة والمكلف.

أما بالنسبة لضمانات التحصيل:

فإن المشرع الضريبى فى جميع الدول يقرر مجموع من الضمانات الكفيلة بتحصيل الضريبة، يتمثل اهمها فيما يلى[1]:

-تتمتع الضرائب (دين الضرائب) أو المبالغ المستحقة كضرائب ورسوم بامتياز عام على كافة أموال الممول، ويتقدم استيفاؤها على غيرها من الديون فيماعدا المصروفات القضائية التى صرفت للاحتفاظ بأموال المدين الضامنه لديونه.

-لايترتب على رفع دعاوى الضرائب من جانب الممول أو الادارة الضريبية ايقاف استحقاق الضرائب .

-تطبيق القاعدة المقررة فى التشريعات الضريبية وهى الدفع ثم الاسترداد، فيتعين أن يقوم الممول بدفع الضريبة أولا ثم ينازع فيها بعد ذلك.

---

(١)كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص١٤٣-ص١٤٤.

-تستطيع الادارة الضريبية أن تلجأ الى التنفيذ الجبرى، ويمتد هذا التنفيذ الى ماقد يكون للمدين لدى الغير من نقد أو أوراق مالية أو غيرها سواء استحقت فى الحاضر أو المستقبل، وبذلك لايمتد أثر القانون الضريبى الى الأموال التى تحت يد المدين فقط وانما أيضا يمتد أثره الى ماله (المدين) لدى الغير.

-تخويل مأمورى الضرائب حق الاطلاع على كافة المستندات والمحررات والبيانات الخاصة بالمصالح والهيئات والشركات والافراد وذلك للتثبت من صحة اقرارات المموليين، أو لتحديد أرباحهم الحقيقية بدقة وذلك كضمان لتحصيل الضرائب.

-يمنع القانون الضريبى من الحكم على الادارة الضريبية بدفع فوائد عن المبالغ التى تردها الى الممولين وذلك لصالح الخزانة العامة.

-مسئولية المتنازل اليه عن كل أوبعض المنشأة عن الضريبة المستحقة على المتنازل.

-يضع المشرع الضريبى العديد من الجزاءات المالية والجنائية عن التهرب من دفع الضريبة (التهرب الضريبى) أو التأخر والتراخى فى سدادها للخزانة العامة.

الفرع الثانى

بعض المشكلات المترتبة على التنظيم الفنى للضريبة

بعد أن تناولنا الجوانب الأساسية للتنظيم الفنى للضريبة من الوقت الذى يقرر فيه المشرع فرض الضريبة الى أن يتم أداء وسداد هذه الضريبة، أو تحصيل دينها بواسطة الادارة الضريبية المختصة نعرض

(بالاشارة فقط) بايجاز شديد للمشكلات التى قد تنشأ عن التنظيم الفنى للضريبة، وهى مشكلات لاتتعلق بضريبة محددة، بل تتعلق بالتنظيم الضريبى بأكمله.

ومن المنطقى ان تتعدد وتتنوع هذه المشكلات والتى قد ترجع لأسباب فنيه، او قانونية كنتاج للتشريع الضريبى والمالى ذاته، كما قد ترجع لأسباب سياسية واقتصادية وسلوكية (أخلاقية قيمية)، ومن هذه المشكلات التى يتفق كتاب ووفقهاء المالية والتشريعات الضريبية على تقديمها: مشكلة الازدواج الضريبى، ومشكلة التهرب الضريبى، ومشكلتى وحدة أو تعدد الضرائب، وطبيعة النظام الضريبى ذاته وعلاقته بالنظام الاقتصادى، والسياسة الاقتصادية بصفة عامة، والسياسة المالية بصفة خاصة وقد عرضنا لذلك فى المباحث السابقة من هذا الفصل، وكذلك مشكلة العدالة الضريبية ونقل العبء الضريبى، وسنقتصر على التناول المختصر للمشكلات المتعلقة بالازدواج الضريبى، والتهرب الضريبى، ونقل العبء الضريبى وذلك على النحو التالى

أولا: الازدواج الضريبى[1] :

كثيرا ماينشأ عن التنظيم الفنى الضريبى أن يتعرض الممول لدفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس المادة الخاضعة لها، وعن نفس الفترة الزمنية لأكثر من سلطة مالية ضريبية واحدة، فقد يحدث أن يؤدى تطبيق القواعد أو النصوص الضريبية المتعددة داخل الدولة ، أو التشريعات

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص١٤٨-ص١٧٠، والمراجع الواردة فيه.

-د.زين العابدين ناصر : المالية العامة، ورسالته للدكتوراه عن الازدواج الضريبى الدولى، باريس ١٩٦٥ والمشار اليها فى كتابه ص٢٩٥-ص٣٢١.

الضريبية المقارنة لمختلف الدول الى خضوع الممول الواحد لأكثر من قاعدة قانونية تخاطبه بدفع الضريبة عن نفس الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالى يتعرض هذا الممول لدفع الضريبة ذاتها(أو ضريبة من نفس النوع) اكثر من مرة لأكثر من سلطة ضريبية، على الرغم من وحدة المناسبة التى تفرض من أجلها الضريبة، وهو مايعرف بمشكلة الازدواج الضريبى، والذى قد يحدث داخل الدولة (ازدواج ضريبى داخلى) او مابين الدول بعضها البعض (ازداوج ضريبى دولى).

ومن أمثلة الازدواج الضريبى الدولى، أن يلتزم ممول بضريبة الأرباح التجارية والصناعية فى مواجهة عدة دول بسبب ارتباطه بكل منها اما برابطة التبعية السياسية، أو التبعية الاجتماعية او التبعية الاقتصادية، كان يكون حاملا أو متجنسأ بجنسية الدولة (أ)، ومقيما فى الدولة (ب)، وممارسا لبعض أوجه نشاطه الاقتصادى فى الدولة(جـ)، ويترتب على ذلك أن يكون مطلوبا دفع نفس الضريبة على نفس الوعاء وعن نفس المدة طبقا للقوانين الضريبية لهذه الدول الثلاث مما يؤدى الى وجود تنازع بين التشريعات الضريبية لهذه الدول، ومن ثم يتعرض الممول لازدواج ضريبى دولى، أو تعدد التزامه بدفع نفس الضريبة لأكثر من دولة عن نفس المادة الخاضعة لها، ممايستلزم ضرورة حل هذا التنازع.

هذا ويميل الفقه المالى والضريبى الى ترجيح معيار التبعية الاقتصادية على معايير التبعية السياسية والاجتماعية بالنسبة للكثير من الضرائب وعلى الأخص ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ومن هنا أصبح النظر الى وجود المنشأة المستقلة المنتجة للربح في دولة معينة هو أساس حق هذه الدولة فى فرض الضريبة على أرباحها، كذلك يجرى

العمل بالنسبة للضرائب النوعية على فروع الدخل علـى تغليـب معيـار التبعية الاقتصادية على المعايير الإخرى، أما الضرائب على الدخل العـام (والذى تقوم فيه الروابط الشخصية بين الممول والدولة) فتغلب في شـأنها رابطة التبعية السياسية (الجنسية) او الاجتماعية(الموطن)، ومن الصـور الشائعة للازدواج الضريبى الدولى ما قد نراه بالنسبة لضريبة التركـات، فقد تخضع التركه لضريبة الدولـة (أ) اسـتنادا الـى جنسـية المتوفـى، ولضريبة الدولة (ب) استنادا الى موطن المتوفى، ولضريبة الدولة (جـ) استنادا الى محل اقامة الورثه، ولضريبة الدولتين (د)، ٠هـ) استنادا الـى موقع ومكان أموال التركة، وهكذا تصبح التركة ذاتها ملتزمة بالضريبـة فى مواجهة جميع هذه الدول، ومن ثم يجب العمل علـى تلافـى الاثـار الناجمة عن ذلك ووضع اتفاقيات بين الدول لتبنى الحلول المناسبة.

من ثم يتضح لنا وجود مشاكل حقيقية تنجم عن وجـود الازدواج الضريبى، والذى يحدث بمناسبة التنظيم الفنـى والتشـريعى الضريبـى، ممايستلزم تحديد ورؤية تعريف وشروط الازدواج الضريبـى، وأسـباب انتشاره، وأنواعه، ثم وسائل تجنبه وتفادى الأثار الناجمة عنـه، ومجـال ذلك فى الدراسات المتعلقة بنظرية الضريبة فى المالية العامة[1]، ونكتفـى هنا ببعض الاشارات التى تساعدنا فى فهم المشكلة اذا مـا اثـيرت فـى دراسة التشريع الضريبى لدولة محددة وهى فى حالتنا مصر.

---

[1] راجع الدراسة التفصيلية للازدواج الضريبى بكتابنا: اقتصاديات الماليـة العامـة، المرجع السابق الاشارة اليه ص١٥١-ص١٧٠.

أولا: تعريف الازدواج الضريبى:

-يعرف الازدواج الضريبى بأنه تعرض أو دفع نفس الشخص لنفس الضريبة أكثر من مرة (أو ضريبة من نفس النوع) عن نفس المادة الخاضعة لها لاكثر من سلطة مالية واحدة عن نفس المدة، ومن ثم فان شروط الازدواج الضريبى هى:-

١-ان يكون شخص المكلف بدفع الضرائب واحدا أى وحدة المكلف

٢-وحدة المادة الخاضعة للضريبة

٣-وحدة الضرائب التى تفرض على الممول

٤-وحدة المدة التى تدفع عنها الضرائب

ثانيا: أسباب الازدواج الضريبى الداخلى:

قد ترجع الى زيادة اعباء الدولة المالية ممايدفعها الى التوسع فى فرض الضريبة أحيانا أكثر من مرة، كما أن اتساع الأخذ بالضرائب الشخصية التى تلاحق المكلف توصلا الى فرض الضريبة على دخله كله وأيا كان مصدره لتحديد مقدرته التكليفية قد يؤدى أحيانا الى الازدواج الضريبى، كذلك رغبة الدولة فى اخفاء الارتفاع فى اسعار الضرائب عن طريق تقسيم السعر المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه[١]، وأخيرا فان تعدد السلطات الضريبية داخل الدولة وخاصة فى الدول المركبه أو الفيدرالية حيث الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات يؤدى الى تداخل الاختصاصات الضريبية فيما بينها (كذلك السلطة المركزية والسلطات المحلية "المحافظات") فينشأ الازدواج الضريبى والذى قد ينشأ بدون قصد،

---

(١) د.عبد الهادى النجار: مبادئ المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٢١٤.

كما أن المشرع الضريبى قد يتعمد احداث الازدواج الضريبى لتحقيق اغراض مالية أو اقتصادية مختلفة.

ثالثا: أسباب الازدواج الضريبى الدولى:

نرجع أساسا الى اختلاف التشريعات الضريبية لمختلف الدول واستقلالها عن بعضها البعض سواء فى المضمون أو المبادئ والأسس التى يقوم عليها تنظيمها الضريبى، فضلا عن المغالاه فى تطبيق مبدأ السيادة فى المجالات الاقتصادية والمالية ومن بينها السيادة الضريبية، كل ذلك يساعد على انتشار ظاهرة الازدواج الضريبى على المستوى الدولى، كما أن التوسع الكبير فى نشاط الشركات دولية النشاط (متعددة الجنسية) وانشاء مراكز وفروع لها فى كثير من الدول واتساع حركة الاستثمارات الدولية تجعل التشريعات الضريبية لمختلف هذه الدول تخضع هذا النشاط وهذه الأموال للضرائب طبقا لمعيار محدد فيحدث الازدواج الضريبى الدولى، كذلك فان سياسة الدولة بالنسبة للاستثمار الاجنبى يكون لها دور فى المعاملة الضريبية ومن ثم وجود الازدواج الدولى.

-هذا وقد يكون الازدواج الضريبى داخلى، وقد يكون دولى، كما قد يكون الازدواج الضريبى مقصودا أو يكون غير مقصود.

رابعا: أثار الازدواج الضريبى ووسائل تجنبه:

أ- أثار الازدواج الضريبى:

ينتج عن الازدواج الضريبى بمختلف أنواعه أثار ضاره ومقيدة للنشاط الاقتصادى حيث يؤدى الى زيادة كبيرة فى العبء الضريبى، ويقف فى كثير من الأحيان حاجزا أمام المستثمرين فى زيادة نشاطاتهم الانتاجية الاستثمارية... مماجعل المشرع الضريبى يتدخل فى كثير من الأحيان للحد من فرض ضرائب مشابهة او اضافية، بل قد يحدث العكس

فيقرر المشرع مجموعة من الاعفاءات الضريبيـــة واسـعة النطـاق اذا ماتوسع المستثمرون فى نشاطهم الانتاجى، أو القيام بنفـس النشـاط فـى المجتمعات العمرانية الجديدة، أو اقامة فروع لهم أو نقل نشاطهم بأكملـه (وهذا ماحدث فعلا فى مصر)

كما أن للازدواج الضريبى أثار سلبية ومقيدة للعلاقات الاقتصادية الدولية والاستثمارات وانتقالات رؤوس الاموال والتجارة على المسـتوى الدولى، كذلك فان الازدواج الضريبى يؤثر على تطبيـق فكـرة العدالـة الضريبية بسبب تعرض الممول لدفع الضريبة أكثر من مرة عـن نفس المادة الخاضعة للضريبة، كما يؤدى الى توزيع غير عادل لعبء الضريبة بين الممولين الذين تتحقق أرباحهم فى خارج بلادهم، وبين هؤلاء الذيـن لايتعدى نشاطهم حدود بلادهم.

<u>ب- وسائل تجنب الازدواج الضريبى:</u>

أ- بالنسبة للازدواج الضريبى الداخلى:

حتى يمكن تجنب الازدواج الضريبى الناشئ عن وجود سـلطتين ضريبتين عن طريق أن يكون تحديد الاختصاصات بفـرض الضرائـب واضحا وحاسما بالنسبة لهما بأن تختص كل منهما بفرض ضريبة معينـة لايكون من حق سلطة اخرى غيرها فرضها، أو تقسيم حصيلـة* بعـض أنواع الضرائب التى يكون فيها الاختصاص مشترك، وبصفة عامة يمكـن تجنب الازدواج الضريبى غير المقصود بواسطة نص تشريعى خـاص أى فى التشريع الضريبى.

أما بالنسبة للازدواج الضريبى الدولى:

يمكن أن يتم ذلك فى اطار ثنائى عن طريق الاتفاقيـات الثنائيـة التى تعقدها الدولة مع العديد من الدول لتجنب الازدواج الضريبى الدولـى،

ويعد ذلك أفضل الوسائل، كما يمكن أن يتم فى اطار التجمعات السياسية والاقتصادية الاقليمية (كدول الاتحاد الاوروبى، والجامعة العربية،....) أو فى اطار المنظمات الاقتصادية الدولية كمنظمة التجارة العالمية، وعموما فان مشاكل الازدواج الضريبى الدولى تعبر عن الصراع بين المصالح الاقتصادية والمالية لمختلف الدول، ويصبح الحل الحاسم لهذه المشاكل متوقفا على رغبة كل دولة فى اعمال مبادئ العدالة والمساواة أمام الضريبة، وهو الأمر الذى قد يحد من مغالاتها فى ممارسة سيادتها المالية والضريبية، وتدعو هذه الاعتبارات الى جانب الاعتبارات المترتبة على فكرة التضامن بين الدول الى المضى فى تحرير عمليات انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال من القيود الناجمة عن تعرضها للتعدد الضريبى، ولعل برامج الاصلاح الاقتصادى وتدخل صندوق النقد الدولى، وطلبه التحرير التام للتجارة الخارجية للدول والحد من الضرائب الجمركية يدخل فى هذا الاطار، ولكن تبقى المشكلة فى ممارسات الشركة متعددة الجنسية وفروعها فى دول العالم الثالث، وحق هذه الدول فى الحصول على مقابل معقول، كما يتعين الحرص فى الاتفاقات الدولية على مراعاة أوضاع الدول المتخلفة ومتطلبات التنمية فيها.

ثانيا: التهرب الضريبى[1]:

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على بحثنا عن ظاهرة التهرب الضريبى بين الاطار النظرى والواقع العملى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية كلية الحقوق-جامعة المنوفية، العدد الرابع، ١٩٩٤، والمراجع الواردة فيه.

--د.أحمد جامع: علم المالية العامة، مكتبة وهبه، القاهرة، ١٩٧٦ ص٢٤١-ص٢٥١.

-د.زين العابدين ناصر: المرجع السابق ذكره ص٣٤٢-ص٣٤٩.

د.زكريا بيومى المالية العامة المرجع السابق ذكره ص٣٩٩-ص٤٠٨.

يعد التهرب الضريبي أخطر المشاكل المالية والضريبية وخصوصا فى الدول المتخلفة حيث يقل الوعى الضريبى، وعدم كفاءة الاجهزة الضريبية وأساليب الفن الضريبى، فضلا عن اسباب اقتصادية تتعلق بالهيكل الاقتصادى وأسباب سياسية واجتماعية تنشأ عن سيطرة بعض القوى الاجتماعية ذات النفوذ والسيطرة. بما يكنها فى كثير من الأحيان من التهرب من الالتزامات المالية والضريبية، واذا كان التنظيم الفنى للضريبة يؤدى كما رأينا الى خضوع الأفراد للعديد من الضرائب، وقد تكون اسعارها مرتفعة ممايتولد لديهم شعور بثقل عبئها، هنا قد تتجه الطبيعة البشرية فى الفرد نحو العمل على نقل عبئها الى الأخرين أو التخلص منها نهائيا عن طريق التهرب من دفعها، ومن ثم عدم تمكين الخزانة العامة للدولة من استيفاء حقها من هذه الضرائب.

لذلك تحصر كل التشريعات الضريبية بالنسبة لكل أنواع الضرائب على تناول هذه الظاهرة مع النص على العديد من الجزاءات المالية والجنائية، ورغم ذلك، فضلا عن وجود العديد من الأجهزة المتخصصة فنيا وامنيا لمكافحة التهرب الضريبى، فان ظاهرة التهرب الضريبى توجد بدرجة كبيرة جدا خصوصا بالنسبة للضرائب التى تعتمد على تقديم اقرارات من جانب المكلفين (وتمثل بالنسبة لبعض أنواع النشاط وخصوصا المهن الحره وبعض مجالات القطاع الخاص الأصل ودفع الضريبة استثناء)، وسوف نعرض للتهرب الضريبى فى ايجاز وبالاقتصار على الخطوط العامة وبالدرجة التى تفيدنا فى فهم وتحليل القانون الضريبى وذلك على النحو التالى:

أولاً- بالنسبة لتعريف التهرب الضريبي وأنواعه:

التهرب الضريبي: هو تخلص المكلف القانوني بالضريبة من عبئها كليا أو جزئياً دون أن ينقل عبئها الى شخص أخر، ومن ثم لايتم تحصيل الضريبة بواسطة الادارة المختصة، وهذا يمثل فقدان لحق الخزانة العامة.

ويختلف التهرب الضريبي عن تجنب الضريبة: فهذا الأخير هو تخلص مشروع من الضريبة بتجنب الخضوع للضريبة كأن يمتنع الفرد عن القيام بالواقعة أو التصرف الذى يترتب على حدوثه التزامه بالضريبة، ومثال ذلك أن القانون ينص على فرض ضريبة مبيعات عند شراء احدى السلع فلا يقوم الفرد بشرائها، كذلك استفادة المكلفون من الثغرات الموجودة فى القانون الضريبي للتخلص من اداء الضريبة فالتجنب اذن هو تخلص مشروع من اداء الضريبة ولايمثل ذلك مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، أما التهرب وهو تخلص المكلف بدفع الضريبة منها كليا أو جزئياً فانه يحدث مخالفة لنصوص التشريع الضريبي، فهو تخلص غير مشروع.

كما يختلف التهرب الضريبي عن نقل عبء الضريبة: فالتهرب الضريبي هو التخلص غير المشروع للممول أو المكلف من عبء الضريبة كليا أو جزئياً يترتب عليه فقدان الخزانة العامة لهذا الجزء من الحصيلة، أما نقل عبء الضريبة.. فهى تلك العملية المالية الاقتصادية التى يتم من خلالها قيام دافع الضريبة أو المكلف القانونى بها من نقل عبئها كلها (أى مادفعه كليا) أو جزء من عبئها الى أفراد اخرين تربطهم به علاقة اقتصادية، هنا نكون أمام تخلص المكلف من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً، ولكن تم ذلك عن طريق نقلها الى مكلفين أخرين ، وفى اطار

ميكانزم نقل عبء الضريبة وهى عملية اقتصادية مشـــروعه، ولاتوجـد مخالفه قانونية، ولم يترتب على ذلك فقدان الخزانة العامة لأيـــة ايـــرادات وذلك على عكس التهرب الضريبى.

أما أنواع التهرب الضريبى (داخلى ودولى)

أ-التهرب الضريبى الداخلى:

ذلك الذى يتحقق فى داخل حدود الدولـــة، أى التخلـــص غـــير المشروع للمكلف من عبء الضريبة بالمخالفة لقوانين الضرائب فى داخل دولة ما ، ممايترتب عليه ضياع حقوق الخزانة العامة ومن صورة:-

١-**أن يكون هذا التهرب صريحا ومقصودا:** أى استقرت عقيـدة المكلف واتجهت نيته الى التهرب من عبء الضريبة، وقد يتم ذلــك عنـد تحديد وعاء الضريبة او عند تحصيل الضريبة بالامتناع عن دفعها كليا أو جزئيا، ويعد ذلك مخالفة صريحة للقوانين الضريبية، وافلات وهروب مـن الخضوع لها.

٢-**قد يرتبط التهرب الضريبى باستعمال طرق ووسائل الاحتيال والغش**، كالتلاعب فى تحديد وعاء الضريبة واخفاء اجزاء من دخلـــه أو ثروته، وتمثل هذه الصورة انتهاك للقوانيـــن الضريبيـــة ومخالفـــة غـــير صريحة حيث ترتبط باستخدام الحيلة وأساليب الغش التى قد يترتب عليـــها الافلات من الضريبة بشكل كلى فى أحيان قليلة جدا، والافلات الجزئـــــى فى الغالب.

٣-**التهرب الضريبى الذى قد ينظمه القانون :** وهو مايشير اليـه موريس دوفرجيه[1] حيث يقرر المشرع صراحة اخضاع بعض المواطنين

---

(1) Duverger, M., Ibid, PP: 130-131

للضريبة ثم يأتى تنظيم فرض الضريبة على نحو يمكن معه لبعض المكلفين بالتهرب من كل الضريبة أو بعضها، ومثال ذلك النظام الذى تفرض بمقتضاه الضريبة على الدخل الناتج عن الاستغلال الزراعى فى فرنسا حيث تحدد الدخول الزراعية المفروض عليها الضريبة على أساس دخل نظرى يقل كثيرا عن الدخل الفعلى، بينما لاتحدد بقية الدخول غير الزراعية على أسس مشابهة ، وانما تحدد على اسس مختلفة تجعل العبء الضريبى الذى تتحمله اكبر من العبء الذى تتحمله الدخول الناشئة عن الاستغلال الزراعى، وهذا يعنى أن المشرع يريد الا يتحمل بالعبء الضريبى الا جزء من الدخول، ولكنه يعلن هذه الارادة بطريقة ملتوية، فالقانون هو الذى ينظم تخلص البعض جزئيا من العبء الضريبى بصفة نهائية، ويضيف دوفرجيه أن هذا التهرب الضريبى الذى ينظمه المشرع ليس الاوسيلة لارضاء بعض الفئات الاجتماعية نظرا لقوتها السياسية مع الحرص على الظهور بمظهر اخضاعهم لنفس القوانين التى يخضع لها باقى المواطنين

٤-التهرب الضريبى الذى ينتج عن اهمال المشروع[١]:-حيث يتمكن المكلف من الافلات او التخلص من دفع الضريبة او جزء منها لوجود ثغرات فى القانون يستند اليها، وفى هذه الحالة لايقوم المتهرب بانتهاك القانون الضريبى، كما اذا تهرب المكلف من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية عن طريق التوصل الى اعطاء نشاطه صفة غير تجارية من وجهة النظر القانونية رغم أن طبيعة النشاط تجارية من حيث الواقع، ويستطيع المشرع أن يقوم بتغيير القانون لسد مابه من

---

(١) د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى، المرجع السابق ذكره ص٢٣١.

ثغرات، ويسمح مبدأ استغلال القانون المثالى بالحد من هـذا النـوع مـن التهرب الضريبى، اذ وفقاً لهذا المبدأ لايلتزم القانون الضريبى عند فرضـه للضريبة بالتعريفات القانونية العامة، وانما يستطيع أن يقـدم بـدلا منـها تعريفات من عنده ترتكز على مواقف مرتبطة بالواقع، تطبيق هذا المبـدأ هو الذى يمكن القانون الضريبى من فرض ضريبة على الدخول الناتجـة عن نشاطات تعتبر غير مشروعه من وجهة نظر القوانين الاخرى السـائدة فى المجتمع نظراً لمخالفتها للنظام العام والاداب.

ب-التهرب الضريبى الدولى:

ذلك الذى يحدث اذا ماتمكن المكلفين الذين تربطهم بالعديد مـن الدول ارتباطات قد تنشأ عن الجنسية أو الموطـن، أو ممارسـة النشـاط الاقتصادى من التخلص من عـبء الضرائـب المقـدرة عليـهم، طبقـا للتشريعات الضريبية المختلفة ليس على مستوى دولة واحدة ولكن علـى مستوى أكثر من دولة تربطهم بها علاقة تبعية،ولايشهد الواقـع العملـى حدوث التهرب الضريبى الدولى بصفة مطلقة، ولكن مايحدث هو مـايمكن أن نطلق عليه التهرب الضريبى الجزئي سواء كان ذلك عن طريق نقـل جزء من وعاء الضريبة من دولة الى دولة اخرى أو التهرب كليـة مـن الضريبة التى تفرض على المكلف فى أحد الدول (كدولة المقر أو الاقامـة) وعدم قدرته على التهرب من الضريبة التى تفرض عليه فى دولة اخـرى (دولة النشاط الاقتصادى) رغم الأخذ فى الاعتبار اتفاقات منـع الازدواج الضريبى بين الدولتين.

وغالبا مايستخدم المكلف وسائل احتيالية وغـير مشـروعه، أو الاستفادة من ثغرات القانون فى كل الدول التى يخضع قانونا لتشـريعاتها الضريبية، ومثال ذلك مايقوم به البعض من نقل الجزء الأكبر من دخولـهم

وثرواتهم من الدولة التى يخضع طبقا لقانونها الضريبـــى الـــى ضريبـــة محددة على هذا الدخل أو الثروة الى دولة اخرى لايخضـــع فيــها لــهذه الضريبة أو يكون سعر الضريبة منخفضاً، ومما يزيد من حـــدة مشــكلة التهرب الدولى أن بعض الدول تشجع ممارسة النشاط الاقتصـــادى علــى أراضيها، أو جذب رؤوس الأموال عن طريق الاعفاءات الضريبية، كمـــا أن الممارسات المتشابكة والمعقدة للشركات متعددة الجنسية وفروعها فـــى العديد من الدول تؤدى الى التخلص من عبء الضرائب المفروضة عليـــها فى هذه الدول ويتم استخدام حسابات غير حقيقية واختلاف فـــى الدفـــاتر الحقيقية عن الدفاتر التى تقدم لسلطات هذه الدول، فضـــلا عـــن أن عـــدم الاستقرار السياسى والاقتصادى، والتقلبات واسعة المـــدى فـــى النشـــاط الاقتصادى والنظام النقدى يساعد على التهرب الضريبى الدولى.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبى:

التهرب الضريبى جريمة مالية اقتصادية اخلاقية بالدرجة الأولى تنتشر بصفة أساسية فى الدول المتخلفة بســـبب غيـــاب او قلـــة الوعـــى الضريبى، فضلاً عن مجموعة اخرى من الاسباب الماليـــة واقتصاديـــة، وتلك المتعلقة بالتشريع الضريبى،

أ-أسباب اخلاقية وتتعلق بالوعى الضريبى[1]:

يقصد بذلك أن انخفاض المستوى الاخلاقى السائد فى دولة معينة يؤدى الى التسامح مع المتهربين ويجعل البـــاعث علـــى التـــهرب قويـــاً ملموساً، وعدم وجود مايطلق عليه البعض[2] الضمير الضريبـــى أوعـــدم

([1]) د.زكريا بيومى: المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٤٠٢-٤٠٤.

([2])د.عاطف صدقى:مبادئ المالية العامة،دار النهضة العربية،القاهرة،١٩٧٢ ص٥٠٦

تيقظه واعتبار أن سرقة الخزانة العامة لايعد من قبيل السرقة، ومن لايدفع الضريبة يصبح ماهرا ذكيا، ومن يؤديها يصبح طيبا خاملا، ويحدث ذلك عند تفشى ظواهر الفساد والمحسوبية واستغلال النفوذ... الخ وعموما يرى الفقه المالى أن ضعف الضمير الضريبى لدى الكثير من الممولين يرجع الى عدة عوامل أهمها[١].

-عدم توافر خصائص القاعدة القانونية بدرجة كافية فى قوانين الضرائب (وسنناقش ونرى ذلك فى الفصل القادم).

-كثيرا مالايرى الممول مقدار النفع الذى يعود عليه من نشاط الدولة، أولايستطيع قياس هذا النفع.

-اعتقاد الأفراد أن الدولة تسئ استخدام الاموال العامة فى أوجه غير مفيدة لاتعود بالنفع عليهم ممايدعوهم الى محاولة الاحتفاظ بأموالهم والتهرب من الضرائب.

-شعور الأفراد بازدياد عبء الضرائب نتيجة ارتفاع أسعارها أو تعدد أوعيتها لاعتقادهم بظلمها.

-عدم انتشار الوعى الضريبى، حيث اذا لم يتوافر الوعى لدى الأفراد بأن الضريبة واجب وطنى واخلاقى وفريضة يلزم أدائها فسيزيد التهرب الضريبى، ولاشك أن الوازع الدينى والسمو الاخلاقى وايجاد المثل الصالح ومواجهة الفساد وترسيخ الديموقراطية عوامل فى غاية الأهمية فى انتشار وزيادة الوعى الضريبى.

---

(١)كتابنا : اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص١٨٥-ص١٩١.

ب-الأسباب المتعلقة بالتشريع الضريبى والادارة الضريبية:

١-التنظيم الفنى للضريبة:

حيث أن اختلاف الاجراءات التى تتخذ منذ فرض الضريبة حتى دفعها من ضريبة الى اخرى، يؤدى الى امكانية اللجوء الى التهرب الضريبى فى البعض منهاكثر من الاخرى كالضرائب المباشرة عموما، وضرائب الدخل (المتعلقة بأرباح المهن غير التجارية)، كما أن اجراءات الربط وطريقة التحصيل يكون لها أثرها فى التهرب الضريبي.

٢-غموض صياغة التشريع الضريبى:

رأينا وجود تهرب نتيجة اهمال المشرع وبسبب وجود ثغرات واضحة فى القانون الضريبى، والتهرب الذى ينظمه القانون، ومن ثم نجد أن سوء صياغة القوانين الضريبية والثغرات الواضحة فى التشريعات الضريبية، وغموض النصوص فى بعض الأحيان، وكثرة التعديلات، أوأحيانا تعديلات فى التعديلات يؤدى الى زيادة فرص التهرب الضريبى.

٣-سوء تنظيم الادارة الضريبية:

حيث نلاحظ فى الدول المتخلفة وجود تخلف ملحوظ فى الاجهزة الضريبية التى يعهد اليها تطبيق القوانين الضريبية من حيث الخبرات المتوافرة والامكانيات اللازمة والأساليب المستخدمة، بل والصفات الفنية والقيادية التى يجب توافرها فى القائمين على هذه الادارات.

جـ-الأسباب الاقتصادية والاجتماعية:

تلك المتعلقة بطبيعة الهيكل الاقتصادى السائد وتأثيره على كل من النظام الضريبى والهيكل الضريبى (وعرضنا لذلك فى الفصل الأول)، وطبيعة الظاهرة النقدية السائدة، (التضخم او الركود)، وشكل توزيع الدخل، وقد رأينا أن الاقتصاديات المتخلفة تزيد فيها معدلات التهرب

الضريبى، كما أن وجود الاقتصاد الخفى الذى يقوم علــى اسـس غـير مشروعه وغير قانونية قدرة الخبراء فى مصر بنسبة ٤٠% مـن النـاتج القومى[١]، وهو فى الأصل لايلتزم بدفع أى ضرائب، كمـا أن التغـيرات الاجتماعية والاقتصادية أدت الى ظهور فئات ارتفعـت دخولـها بشـكل فجائى وبمعدلات كبيرة وتعمل بكل الطرق على التخلص من الالتزامـات الضريبية، ممايؤدى الى زيادة نسبة وحجم التهرب الضريبى.

ثالثا: نتائج وأثار التهرب الضريبى:

يعد التهرب الضريبى ظاهرة مالية وضريبية يترتب عليها أثـار سلبية واسعة المدى، ويولد نتائج اقتصادية ومالية واجتماعيـة وسياسـية يكون لها بالغ الأثر على النشاط المالى والاقتصادى للدولة، فلا شك أنـه يؤدى الى الاضرار الكامل بالخزانة العامة نتيجة فقدان جزء من حصيلـة الضرائب، وتحمل الدولة لكثير من النفقات لمواجهته، كما لايمكن فى ظلـه استخدام الضريبة على الوجه الاكمل كاداه للتوجيه الاقتصـادى وجـذب الاستثمارات، كذلك فان التهرب الضريبى يؤدى الى الاضـرار النسبى بالنسبة للمكلفين الذين يتحملون بالعبء الضريبى دون محاولات للتخلص منه، وهذا مايخل بفكرة العدالة الضريبية والمساواة أمام الاعباء العامة بـل ويؤثر ذلك على النظام القانونى فى أحد أهم فروعه وهو التشريع المـالى والضريبى، حيث يعكس التهرب الضريبى ظاهرة وجود عدد كبـير مـن الافراد الذين يتعين عليهم الالتزام بأحكام هذه القوانين الضريبيـة، بينمـا

---

(١) راجع كتابنا: مبادئ الاقتصاد السياسى مع أ.د زكريا بيومى، دار الولاء، شبين الكوم، ١٩٩٦، ص٧٠٣-ص٧٠٥.

-وبحثنا عن التهرب الضريبى، المرجع السابق الاشارة اليه.

يلجأون بكل الطرق والوسائل الى التخلص غير المشروع من هذا الالتزام، ولذلك فان التكييف القانونى الصحيح للتهرب الضريبى أنه جريمة توافرت فى شأنها الاركان المتفق عليها، أى الركن المادى والركن المعنوى، وهى جريمة لاتقتصر على الجانب المالى فقط، بل تتعداه الى الجانب الجنائى طالما أنها تنطوى على اغتصاب لحقوق المجتمع.

كما أن التهرب الضريبى يؤدى الى مزيد من هذا التهرب، وخاصة المكلفين الاكثر قدره على التهرب، حيث أنه يجذب الأفراد والمشروعات اليه عن طريق الاتجاه للعمل فى الانشطة التى تتوافر فيها امكانيات واسعة للتهرب الضريبى حتى ولولم تكن نافعة للمجتمع، فضلا عن أن النقص الشديد فى الحصيلة الضريبية كنتيجة للتهرب ينجم عنه عدم امكانية الدولة وعجزها عن تغطية النفقات العامة ومايترتب على ذلك من اتجاه الدولة الى الافتراض الداخلى والخارجى ومن ثم زيادة الدين العام الداخلى، والدين العام الخارجى، وأثار ذلك ليس على الاجيال الحالية فقط بل على الأجيال المستقبلية كذلك.

رابعا: وسائل مكافحة التهرب الضريبى:

ان مكافحة التهرب الضريبى بالقضاء عليه أو الحد منه الى درجة كبيرة لاتستهدف فقط[1] رفع الحصيلة الضريبية والدفاع عن حقوق الخزانة العامة وتدعيم الجهاز الضريبى ورفع انتاجيته وضمان عدالته، ولكن كذلك وأساسا من أجل حماية نظام القيم والسلوك والعلاقات الاجتماعية الصحيحة فى المجتمع ، بل وحماية النظام السياسى ذاته،

([1]) د.احمد جمال الدين موسى: ميزانية الدولة:الاطار القانونى والمضمون الاقتصادى، مكتبة الجلاء الجديدة،١٩٩٨، ص٢٢٨-ص٢٢٩

والدفاع عن الدولة كتنظيم اجتماعى وسياسى وضمان العمومية والتجريد والالزام للقواعد القانونية الضريبية، هذا وتشمل وسائل مكافحة التهرب الضريبى مجموعة من الوسائل الوقائية، ومجموعة من الوسائل العقابية، فضلا عن وسائل لمكافحة التهرب الضريبى الدولى نشير فقط الى خطوطها العامة (على أن نعرض لها فى الفصل القادم عن القانون الضريبى وفعاليته) وذلك على النحو التالى

أ-الوسائل الوقائية لمكافحة التهرب الضريبى[1]:

تتمثل فى مجموعة من الاجراءات تهدف الى محاولة سد الثغرات التى قد يستخدمها المكلفون كليا أوجزئيا للتهرب من الضريبة ومنها: اصلاح النظام الضريبى وتبسيط الاجراءات الخاصة بالربط والتحصيل وسد الثغرات الموجودة فى التشريعات الضريبية، وتبسيط أحكام قوانين الضرائب، واحكام الرقابة على تقدير أوعية الضرائب لمنع التهرب أو التضييق من نطاقه، والتوسع فى جباية الضرائب عن طريق الحجز فى المنبع، ورفع كفاية الجهاز الضريبى من حيث التنظيم والاداء والفعالية، وكذلك تحسين العلاقة بين المكلفين والاجهزة الضريبية وازالة عدم الثقة بينهم، ولاشك أن القدرة والمثال يكون لها دورها المؤثر فى التزام الجميع بأداء الضرائب، كما يكون لمواجهة الفساد تأثيره، فضلا عن استخدام الاساليب الاخلاقية والاقناع المعنوى والدينى، وابراز أن الضرائب تستخدم فى مكانها الصحيح.

---

(1) -راجع بحثنا عن ظاهرة التهرب الضريبى بين الاطار النظرى والواقع العملى، المرجع السا الاشارة اليه.

-د.زكريا بيومى: المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٤٠٨-ص٤٠٩.

ب-الوسائل العقابية لمكافحة التهرب الضريبى

رغم أهمية الوسائل الوقائية فانها ليست كافية لمواجهة التهرب الضريبى، بل يتعين الأخذ بمجموعة اخرى من الوسائل التى تقوم على الردع والعقاب، واعتبار التهرب الضريبى جريمة مالية وجنائية خطيرة، وأن تقرر التشريعات الضريبية(والجنائية-جرائم المال) مجموعة من العقوبات المالية والجنائية على المتهربين من الضريبة، واطلاق الحرية للنيابة العامة فى التصرف فى جرائم التهرب الضريبى سواء فى شأن الاحالة اليها والذى يتعين أن يكون وجوبيا من السلطات المختصة (ضريبيا واجهزة الرقابة الامنية) أو سواء بالنسبة لرفع الدعوى العمومية، حيث أن كل ذلك يقتضى صدور قرار صريح من وزير المالية، كما أن الدعوى العمومية لاترفع الا بطلب منه، ويكون له أو من ينيبه حق التصالح مع الممول قبل صدور الحكم.

جـ- وسائل مكافحة التهرب الضريبى الدولى[1]:

تتمثل أهم هذه الوسائل فى الزام الممول أن يبين فى إقراره أمواله وممتلكاته وأوجه نشاطه في الخارج، والزام الهيئات التى تقوم بتوزيع ايرادات اجنبية على المقيمين فى الدولة أن تقوم بتوريد الضريبة المقرره عن طريق الحجز فى المنبع ، كذلك الزام الاشخاص المقيمين داخل الدولة ممن لهم معاملات مع ممولين موجودين فى الخارج وخاضع للضريبة الوطنية أن يقدموا اقرارا تفصيليا عن هذه المعاملات التى تقع

---

(1) د.زكريا بيومى: المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٤١٠-ص٤١١.
-كتابنا: اقتصاديات المالية العامة: الايرادات العامة، المرجع السابق ذكره ص٢٠٣ ص٢٠٥.

سنويا، كما يتعين ضرورة فرض نوع من الرقابة على الاداء المالى ومدى التزام الشركات الاجنبية وفروع الشركات متعددة الجنسية للضرائب المفروضة عليها فى الدول التى توجد فيها، بالاضافة الى تنظيم عملية خروج ودخول رؤوس الأموال من والى البلاد، وأخيرا عقد الاتفاقات الدولية الثنائية والجماعية بهدف مواجهة ومكافحة التهرب الضريبى، والمساعدة فى تحصيل الضرائب، وتبادل المعلومات عن الممولين والضرائب، وهناك مجهودات دولية بذلت فى هذا الخصوص (منظمة الشفافية الدولية التى تتصدى لظواهر الفساد وغير المشروعية على المستوى الدولى كتهرب رؤوس الأموال، وغسيل الأموال، والاتجار فى المواد والأشياء.. غير المشروعة والتهرب الضريبى ...الخ) ولكن هناك صعوبات عديدة تعترض الاتفاقات الثنائية والجماعية.

ثالثا: مشكلة نقل العبء الضريبى

من أهم المشكلات المتعلقة بالنظام الضريبى والهيكل الضريبى هى العبء الضريبى المترتب على فرض ضريبة معينة، ومدى ارتباطه بتحقيق العدالة الضريبية، والتوزيع العادل لعبء الضريبة، وتحديد من يتحمل بالعبء الحقيقى للضريبة، حيث أن التوزيع الفعلى (الاقتصادى) للعبء الضريبى بين الأفراد قد يختلف وغالبا مايختلف عن التوزيع القانونى للضريبة، هذا وترتبط دراسة نقل العبء الضريبى ومشكلاته بدراسة الأثار الاقتصادية للضريبة[١] من خلال أثرها على الدخول

---

(١) تشمل الأثار الاقتصادية للضريبة معرفة أثارها على الانتاج والدخل والاستهلاك والعمالة والادخار والاستثمار والأثمان، وغالبا ما يكون للضريبة أثار سلبية، ولكن هناك نوع أخر من الأثار تنفرد بها الضريبة من خلال نقل العبء الضريبى، راجع كتابنا: المرجع السابق ذكره ص٢٠٧-ص٢٨٥.

الحقيقية الصافية للافراد ويتحقق ذلك عن طريق التعرف على أثر الضريبة على الأثمان وعلى كل من الطلب والعرض، ويساعدنا ذلك فى تحديد من يتحمل العبء الضريبى، وسنعرض لمشكلة نقل العبء الضريبى بأن نحدد ماهيته والتفرقة بينه وبين بعض الظواهر المالية، ثم أنواع نقل العبء الضريبى، وشروطه ...الخ. وذلك يساعدنا فى فهم ورؤية وتحليل حقيقة العبء الضريبى، ومن ثم يساعد المشرع فى تحقيق مايهدف اليه بشأن التوزيع العادل للعبء الضريبى.

أ-ماهية نقل العبء الضريبى وتمييزه عن ظواهر ضريبية اخرى[١]:

نقل العبء الضريبى:

تلك العملية التى يهدف منها دافع الضريبة او المكلف بها الى نقل مادفعه كله أو بعضه الى الغير، لذلك ليس من الضرورى أن يكون المكلفه القانونى بدفع الضريبة هو الذى يتحملها بصفة نهائية، وذلك اذا تمكن هذا المكلف من نقل كل أوبعض الضريبة الى شخص أخر عن طريق وجود علاقات تبادل وباستخدام قوى العرض والطلب، واذا لم يتمكن المكلف القانونى بدفع الضريبة من نقلها الى غيره فيصبح هو المكلف القانونى، والمكلف الفعلى "الممول" وتستقر الضريبة عنده، هذا وتتم التفرقة بين ظواهر استقرار الضريبة، وانتشارها والتهرب منها .

أولا:استقرار الضريبة:

تتمثل فى تحديد من يتحمل العبء الحقيقى للضريبة وهناك الاستقرار المباشر للضريبة والاستقرار غير المباشر للضريبة.

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على كتابنا: اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٢٣٤-ص٢٨١.

١-الاستقرار المباشر للضريبة:

ذلك الذى يتحقق اذا تحمل المكلف القانونى (أى من يحدده المشرع الضريبى كمكلف بدفع دين الضريبة) بالعبء الضريبى- أى أن المكلف القانونى هو المكلف الفعلى "الممول" ولاتترتب على ذلك أى صعوبات او مشاكل (يحدد المشرع من يتحمل بدفع ضريبة المرتبات والاجور (المكلف القانونى) وهو الذى يتحملها فعلا ولايستطيع نقل عبئها)

٢-الاستقرار غير المباشر للضريبة (نقل عبء الضريبة)

ذلك الذى يتحقق اذا ماتمكن المكلف القانونى بدفع الضريبة من نقل عبء الضريبة الى شخص ثانى تربطه به علاقة اقتصادية، وقد يتمكن هذا الشخص بدوره من نقل عبء الضريبة الى ثالث ، والثالث الى رابع... وهكذا الى أن تنتهى عملية نقل عبء الضريبة باستقرار فعلى عند مكلف معين عليه أن يدفع الضريبة من وسائله الخاصة (هنا المكلف القانونى يختلف عن المكلف الفعلى "الممول") فى هذه الحالة يكون تحمل عبء الضريبة غير مباشر، فيظل المكلف القانونى بدفع الضريبة للخزانة العامة وفقا للعلاقة القانونية بينهما هو المسئول، ولكن يتحملها فى النهاية شخص أخر هو المكلف الفعلى.

ثانيا: انتشار الضريبة:

ينتج عن استقرار العبء الضريبى على مكلف معين وتحمله ودفعه لهذا العبء الضريبى ان ينقص دخل هذا الفرد ممايؤدى به الى الحد من انفاقه على الاستهلاك، وهذا يعنى نقص دخول من يزودونه بالسلع الاستهلاكية، ممايؤدى بهم أيضا الى الانقاص من انفاقهم على الاستهلاك، وهو مايمثل بدوره نقصا فى دخول من يزودونهم بالسلع الاستهلاكية وهكذا...حتى تنتشر الضريبة محدثة انقاص عام فى استهلاك

كل فرد، ومن ثم يختلف نقل عبء الضريبة عن انتشارها[1]، فنقل العبء الضريبى لايترتب عليه نقص الدخل الحقيقى لمن يستطيع نقل عبء الضريبة الى شخص أخر أما انتشار الضريبة يفرض على من تستقر عنده انقاص استهلاكه ومن ثم دخله الحقيقى، كذلك بينما يكون ممكنا نقل العبء لبعض الضرائب فقط وفى ظل شروط معينة (كما سوف نرى)، فإن ظاهرة انتشار الضريبة تتحقق لكل أنواع الضرائب.

ثالثا: التهرب الضريبى

تعرضنا سابقا للتهرب الضريبى وهو التخلص غير المشروع للمكلف أو الممول من عبء الضريبة كليا أو جزئيا يترتب عليه فقدان الخزانة العامة لهذا الجزء من الحصيلة الضريبية.

أما نقل عبء الضريبة فيتمثل فى ظاهرة مالية يتم من خلالها قيام المكلف القانونى بالضريبة من نقل عبئها كليا او جزئيا الى أفراد أخرين من خلال ميكانزم أو ألية نقل العبء الضريبى.

ومن ثم فان نقل عبء الضريبة هو عملية اقتصادية مالية مشروعه ولاينطوى على مخالفة قانونية ولايترتب عليه فقدان الخزانة العامة لأية حصيلة، على عكس التهرب الضريبى الذى يؤدى الى تخلص المكلف من عبء الضريبة عن طريق مخالفة أو انتهاك االقوانين الضريبية المنظمة لذلك.

---

(1) د.عبد الهادى النجار : مبادئ المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٢٣٢- ص٢٣٥.

ب- أنواع نقل العبء الضريبي

يرتكز التحليل الاقتصادى المالى لنقل العبء الضريبي على دراسة العرض واثر فرض الضريبة على العرض ونفقة الإنتاج وأثر ذلك على الأثمان بواسطة التغييرات التى تحدث فى حجم الانتاج، ووفقا لمرونة الطلب ومرونة العرض، يتمكن المكلفون القانونيون من نقل عبء الضريبة بدرجة أو بأخرى الى المكلفين الفعليين، وعموما هناك ثلاثة أنواع لنقل عبء الضريبة هى:

أولا: النقل المقصود والنقل غير المقصود.

ترجع هذه التفرقة الى مايقصدة المشرع الضريبى عند فرضه لضريبة معينة، فقد يتجه قصده الى أن يتحملها المكلف بها بصفة نهائية، وقد يتجه قصد المشرع الى أن يقوم المكلف بها بنقلها الى اشخاص او مكلفين اخرين، فاذا تحقق هذا النقل يكون مقصودا.

لذلك يكون النقل المقصود: اذا ما أقر المشرع اختلاف المكلف القانونى بالضريبة عن المكلف الفعلى بها وهذا مايحدث فى الضرائب الجمركية، وضريبة المبيعات حيث يقوم المكلف القانونى بدفع مقدار الضريبة الى الخزانة العامة ثم يقوم بنقل عبئها الى المكلف الفعلى (وغالبا مايكون المستهلك) عن طريق تضمينها لثمن السلعة.

أما النقل غير المقصود: يحدث عندما يتم نقل عبء الضريبة فعلا من المكلفين الى أخرين، ولم تتجه نية المشرع الى تحقيق هذا النقل، أى يتم دون قصد من المشرع، بل العكس تكون نية المشرع فى تحمل المكلفين بها بصفة نهائية دون توافر امكانية نقلها الى الأخرين، وهذا مايحرص عليه المشرع بالنسبة للضرائب المباشرة كأصل عام ، ولكن اذا ماحدث أن تمكن المكلف بهذه الضريبة (الضريبة الارباح التجارية

والصناعية او المهن الحرة) من نقل عبء هذه الضريبة الى غيره ممن تربطهم به علاقة اقتصادية فان النقل يكون غير مقصود.

ثانيا: النقل الكلى والنقل الجزئى

النقل الكلى لعبء الضريبة: يحدث اذا استطاع المكلف القانونى بسدادها للخزانة العامة من نقل مقدار الضريبة كاملا الى أفراد اخرين غيره.

أما النقل الجزئى لعبء الضريبة: يحدث اذا استطاع المكلف القانونى بسدادها للخزانة العامة من نقل جزء فقط من عبء هذه الضريبة الى افراد اخرين غيره.

ثالثا: النقل للامام، والنقل للخلف، والنقل المنحرف، والنقل المقنع..

تتحدد هذه الأنواع من نقل العبء الضريبى طبقا للاتجاه الذى ينقل اليه العبء الضريبى كما يلى:

-**نقل عبء الضريبة للأمام:** يحدث ذلك عندما يستطيع المكلف القانونى بسدادها الى الخزانة العامة من نقلها الى مرحلة تالية للمرحلة التى فرضت عليها الضريبة، كما اذا تمكن المنتج او التاجر المكلف بسداد ضريبة على السلعة من نقل عبئها الى المستهلك عن طريق رفع الثمن.

-**نقل عبء الضريبة الى الخلف:** يحدث ذلك عندما يستطيع المكلف بسدادها الى الخزانة العامة من نقلها الى مرحلة سابقة للمرحلة التى فرضت عليها الضريبة، كما اذا تمكن المنتج المكلف القانونى بسداد ضريبة مافرضت عليه (ودفعها) بنقل عبء هذه الضريبة الى عناصر الانتاج التى يقوم بشرائها من السوق كالقوى العاملة عن طريق تخفيض اجور العمال.

-<u>النقل المنحرف لعبء الضريبة</u>: يحدث ذلك اذا ماكان المكلف القانونى ينتج اكثر من سلعة، ويستطيع نقل الضريبة المفروضة على أحد سلعة او منتجاته "السلعة أ مثلا على مستهلكى سلعة اخرى ينتجها أيضا ولتكن السلعة"ب" ليس عن طريق رفع ثمن السلعة (أ) ولكن رفع ثمن السلعة (ب) والتى تضمن ثمنها الضريبة على السلعة "أ"، ويرجع ذلك الى الطلب المتزايد على هذه السلعة نتيجة انعدام أو صغر مرونة الطلب عليها.

-**<u>النقل المقنع لعبء الضريبة</u>:** يحدث ذلك اذا ماقام المكلف القانونى بسداد الضريبة ودفعها الى الخزانة العامة الى تغيير فى صفات السلعة المباعة والتى يشتريها المستهلك بدلا من رفع ثمنها بمقدار الضريبة عن طريق انقاص حجم السلعة، أو تقليل درجة الجودة، وتغيير مواصفات السلعة.

جـ-شروط نقل العبء الضريبى[1]:

تتمثل الشروط الواجب توافرها لنقل عبء الضريبة فيما يلى:

<u>أولا : وجود علاقة اقتصادية بين المكلف القانونى وشخص اخر:</u>

تتمثل هذه العلاقة فى علاقة مبادلة نقدية موضوعها سلعة أو خدمة، فكل نقل لعبء الضريبة يرتبط بظواهر البيع والشراء أى العرض والطلب، ومن ثم تكون الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك والمبيعات هى اكثر الضرائب امكانية لنقل العبء لأنها الاكثر ارتباطا بالتبادل وعلاقات العرض والطلب ، وتحسب على أساس ثمن السلعة، أما الضرائب المباشرة فيتميز نقل عبئها بالصعوبة النسبية اذ تتطلب اعداد

([1]) د.محمد دويدار: الاقتصاد المالى،المرجع السابق ذكره ص٢٤٦-ص٢٥٤.

حسابات مركبة ومعقدة لكى يتضمن ثمن بيع السلع والخدمات الخاصة لهذه الضرائب مقدار الضريبة المفروضة، وبالرغم من ذلك فان امكانيات نقل عبئها قائمة ومتوافرة.

ثانيا: تحقيق شروط خاصة بسلوك المكلف القانونى والضريبة

يمثل نقل عبء الضريبة محاولة من جانب المكلف القانونى بالضريبة للتخلص من عبئها ولايتحقق ذلك الا اذا كان سلوكه رشيد ويتجه الى تحقيق النقل، أما بالنسبة للضريبة فيلزم أن يكون وعائها واضحا صريحا ومحددا، وكذلك يكون مقدار الضريبة محدد تحديدا دقيقا.

ثالثا : شروط خاصة بمرونة كل من العرض والطلب:

اذا كان العبء الضريبى يتحدد عن طريق رفع الثمن فان نقل العبء يرتبط بالتبادل وقوى العرض والطلب ودرجة المرونة والمبدأالعام هو :-

-أن امكانية نقل عبء الضريبة تتناسب عكسيا مع مرونة الطلب

-ان امكانية نقل عبء الضريبة تتناسب طرديا مع مرونة العرض

-أن القاعدة العامة لتوزيع العبء الضريبى بين المنتج والمستهلك بتحقق بالمعادلة الاتية:-

$$\frac{\text{عبء الضريبة على المنتج}}{\text{عبء الضريبة على المستهلك}} = \frac{\text{مرونة العرض}}{\text{مرونة الطلب}}$$

رابعا: الظروف او الحالة الاقتصادية العامة:

يكون للظروف الاقتصادية التى يمر بها الاقتصاد القومى (الحالة الاقتصادية) تأثير كبير علي عملية نقل عبء الضريبة، حيث أن سيادة ظاهرتى الركود او الكساد والتى يصعب فيها نقل عبء الضريبة الى المستهلكين، وأن سيادة ظاهرة الرواج والانتعاش تؤدى الى سهولة نقل عبء الضريبة الى المستهلكين، ونفس الأمر فى حالة النقص الشديد فى عرض السلع (حرب، او اعادة بناء...)، وترتبط هذه الظروف الاقتصادية بظروف العرض والانتاج والطلب والتى تؤثر على الاثمان بدورها.

بهذا نكون قد انتهينا من تناول الخطوط العريضة لنظرية الضريبة من حيث اساسها الاقتصادى واساسها القانونى ، والتنظيم الفنى للضريبة وبعض المشكلات المترتبة عليه، ونرى فى الفصل الثالث أسس التشريع الضريبى أو المبادئ العامة للقانون الضريبى.

الفصل الثالث

المبادئ العامة للقانون الضريبى

"أسس التشريع الضريبى"

كان من الضرورى أن نعرض للاسس والقواعد السياسية والاقتصادية والمالية التى يرتكز عليها النظام الضريبى، وكذلك الهيكل الضريبى باعتبار أنه يحدد الضرائب المقررة والمفروضة فى مجتمع معين فى مرحلة زمنية محددة، واذا كان من المتفق عليه كما رأينا أن هذا الهيكل الضريبى فى أى دولة فى مجتمعنا المعاصر يتكون من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هما مجموعة الضرائب المباشره، ومجموعة الضرائب غير المباشره مع اختلاف فى الوزن النسبى لكل منهما، وفى الاسس الفنية لتنظيم الاستقطاع الضريبى لكل منهما... فان التساؤل الذى يفرض نفسه أن الضرائب تصدر دائما فى تشريعات وقوانين محدده، (واذا كان من الطبيعى أن يكون لها أساس اقتصادى واساسى قانونى).... فماهى طبيعة هذه القوانين او القانون الضريبى وماهيته ومصادره وهل له استقلاله وذاتية التى تميزه عن القوانين الاخرى.

كما أن للضريبة أهميتها وخطورتها- وارتباطها بالدولة ودورها التاريخى الملحوظ فى نشأة وتطور النظم النيابية، ولذلك احاطتها معظم الدساتير بحماية خاصة، وأوردت العديد من المبادئ والنصوص المتعلقة بالضريبة، بهدف تحقيق التوازن بين حقوق الفرد وحقوق الدولة وأن تتقرر الأعباء الضريبية على اسس من العدالة والمساواة لذلك تمثل الموضوعات المتعلقة بقانونية الضريبة ومشروعيتها أهمية أساسية انشغل

بها الفقه المالى والضريبى وفقهاء القانون العام، وكانت ولازالت موضوعات دستورية الضريبة والاختصاص الأصيل بفرض الضريبة وحدود التفويض التشريعى... الخ أحد أهم انشغالات القضاء بمختلف أنواعه ودرجاته وخصوصا المحكمة الدستورية العليا.

وحيث أن القوانين الضريبية هى اساس تطبيق الضرائب، فلا ضريبة الا بقانون، يخول للسلطات والادارات الضريبية المختصة اتخاذ الاجراءات المقررة قانونا وفنيا لفرض ضريبة محددة على أفراد المجتمع طبقا لمقدرتهم التكليفية، فان ذلك يستلزم رؤية وتحليل وبيان كيفية تفسير القانون الضريبى وموقف كل من الفقه والقضاء من ذلك، ثم نطاق تطبيق القانون الضريبى من خيث الزمان والمكان، ومناقشة مسألة رجعيه القوانين الضريبية.

على أنه اذا كان القانون الضريبى هو مجموعة التشريعات الضريبية المطبقة فى مجتمع معين فى فترة زمنية محددة، وأن التشريعات الضريبية كما ذكرنا تتفق فى تحديد أنواع الضرائب المكونة للهيكل الضريبية من بين المجموعتين الاساسيتين (الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة)، ولكنها تتباين فى عناصرها وخصائصها طبقا لطبيعة النظم السياسية والاجتماعية والاقتصادية والمالية والقانونية السائدة فى كل مجتمع، إلا أن هناك أسس عامة مشتركة بين التشريعات الضريبية المختلفة تكون المبادئ العامة للقانون الضريبى، ونحن نرى أن التعرف عليها يمثل ضرورة لازمة تساعدنا فى دراسة وتحليل وتقييم التشريع الضريبى المطبق فى مجتمع معين- وهو التشريع الضريبى المصرى بالنسبة لنا، ونشير الى أن هذا الفصل تغلب عليه بالضرورة الدراسة القانونية الخالصة، بل أن ذلك يمثل أحد موضوعات انشغال الفقه

الضريبى وفقهاء القانون العام لذلك سوف نقسم دراسة هذا الفصل الى عدة مباحث نتناول فى كل منها الخطوط والقواعد العامة (الأصول والمبادئ الكلية) للقانون الضريبى على النحو التالى[١]:

---

[١] لقد اعتمدنا بصفة أساسية فى هذا الفصل على المراجع الآتية:-

-د.مصطفى رشدى شيحه: التشريع الضريبى والمالى، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، ١٩٩٧،ص٥-ص١٦٣.

-د.عادل حشيش: الوسيط فى الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، ١٩٩٠ ص١٩-ص٤٧.

-د.محمود رياض عطية: موجز فى علم المالية العامة، دار المعارف، القاهرة،١٩٦٩.

-د.زكى عبدالمتعال:اصول علم المالية العامة والتشريع المالى المصرى،القاهرة،١٩٤١

-د.دولار على، د.محمد طه بدوى:أصول القانون الضريبى،دار المعارف،الاسكندرية،١٩٥٤.

-د. حسين خلاف: الأحكام العامة فى قانون الضريبة، دار المعارف، القاهرة،١٩٥٦.

-د.قدرى نقولا عطية:ذاتية القانون الضريبى وأهم تطبيقاتها،رسالة دكتوراه حقوق القاهرة، ١٩٦٠.

-د.محمد دويدار: نظرية الضريبة والنظام الضريبى، المرجع السابق ذكره ص١٠١-ص١٢١.

-د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى، رسالة دكتوراه، حقوق المنوفية، ١٩٩٧

-د.زين العابدين ناصر: النظام الضريبى المصرى، دار النهضة العربية، القاهرة،١٩٨٩.

-د.عاطف صدقى، د.محمد الرزاز: التشريع الضريبى المصرى، دار النهضة، القاهرة، ١٩٨٢.

-كتابنا(د.عزت عبد الحميد): اقتصاديات المالية العامة، المرجع السابق ذكره ص٥١-ص٢٥٣.

المبحث الأول: ماهية القانون الضريبى ومصادره واستقلاله.
وعلاقته بالقوانين الاخرى.

المبحث الثانى: مبدأ قانونية ودستورية (مشروعية) القانون الضريبى.

المبحث الثالث:2تفسير القانون الضريبى وتطبيقه من حيث الزمان والمكان.

المبحث الأول

ماهية القانون الضريبى واستقلاله ومصادره وعلاقته بالقوانين الاخرى:

اذا كان النظام الضريبى يعد أحد مكونـــات وعنـــاصر النظـــام المالى، وأن الضريبة وهى أهم الادوات المالية ويلزم أن تصدر بقـــانون – هو القانون الضريبى، فان هذا الاخير هو احد مكونات القـــانون المـــالى والذى يعد بدوره أحد فروع القانون العام والذى يتضمن مجموعة القواعـد القانونية المنظمة للمالية العامة للدولة سواء فى جانب النفقـــات العامـــة أو الايرادات العامة، وغالبا مايكون تركيز القانون المالى علـــى الضرائـــب، والموازنة العامة، والقروض العامة، ولما كانت الضريبة هى أخطر وأهـم الأدوات المالية التى ينظمها القانون المالى فقد أصبح لها قانونـــها والـــذى تحقق له الاســـتقلال والذاتيـــة، ومـــن ثـــم فـــان المشـــرع فـــى كافـــة المجتمعات(وبإجماع الفقه والقضاء) يعطـــى للقـــانون الضريبـــى تمـــيزه وأهميته في اطار ارتباطه العضوى بالقانون العام (وخصوصـــا القـــانون الدستورى) ونعرض فى هذا المبحث لماهية القانون الضريبى واســـتقلاله ثم مصادره وعلاقته بالقوانين الاخرى فى المطلبين الاتيين:-

المطلب الأول: ماهية القانون الضريبى واستقلاله

المطلب الثانى: مصادر القانون الضريبى وعلاقته بالقوانين الاخرى.

المطلب الأول

ماهية القانون الضريبي واستقلاله

أولا:ماهية القانون الضريبي:

بعد القانون الضريبي أحد فروع القانون العـام والـذي يتنـاول القواعد والمبادئ التي تحكم وتحدد الضرائب المقررة والمفروضـة فـي مجتمع معين وفي مرحله زمنية محددة، والقانون الضريبي على هذا النحو هو الذي ينظم ويحدد اسس فرض الضرائب، والوقائع المنشئة لكل منـها، وكيفية تحديد أوعيتها، ومقدار الضريبة وسعرها، وتحصيلـها والأنـواع المختلفة للاعفاءات المقررة، والجزاءات المالية والجنائية المترتبـة علـى مخالفة احكامه، كما يحدد المخاطبون بأحكامه، أي المكلفون قانونا بـأداء الضريبة الخزانة العامة، كما أن القانون الضريبـي يحـدد اختصاصـات الجهاز الضريبي أي الادارات الضريبة المناط بها تطبيقه.

من ثم فان القانون الضريبي ينظم ويحدد مجموعة العلاقات بيـن الدولة ممثلة في اجهزتها المالية والضريبية، والأفراد باعتبارهم مكلفيـن بأداء الضرائب اذا ماتوافرت في شأنهم الشروط المقررة قانونا، كما ينظـم ويحدد الاجراءات المتعلقة بتنظيم الضريبة منذ فرضها وحتى تحصيلـها، بما يكفل حماية حقوق الدولة بمالها من سيادة وسلطة الاجبار من جهـة، وحماية حقوق الأفراد عن طريق ضمان تحقيق العدالة والمساواة ، ومـن ثم اذا كان يقرر مجموعة من الجزاءات، فانه يضمـن للأفـراد حمايـة حقوقهم بواسطة طرق الطعن المختلفة أمام الجـهات الاداريـة أو لجـان التحكيم أو القضاء بمختلف درجاته.

والقانون الضريبى طبقا لهذا التحديد يتناول دراسة القواعد العامة للضرائب من جهة والقواعد والأحكام التفصيلية لكل ضريبة من جهة اخرى، ولما كان القانون الضريبى لايطبق الا بالنسبة للضرائب المحددة فقط، لذلك يتعين التمييز الواضح بين الضريبة وغيرها من أنواع الايرادات الاخرى التى تقررها الدولة وتحصل عليها من الأفراد كالرسوم والاتاوات...الخ (وقد سبق أن تناولنا ذلك فى الفصل الثانى)

ثانيا:- استقلالية وذاتية القانون الضريبى:

يتمتع القانون الضريبى بالاستقلال والذاتية التى يتمتع بها أى فرع قانونى أخر من فروع القانون العام، وهو اذا كان يمثل كما ذكرنا أهم أجزاء القانون المالى (الذى ينظم المالية العامة للدولة) فإنه يتضمن أحكام وقواعد لها استقلاليتها وخصائصها الذاتية التى تميزها عن الاحكام والقواعد فى الفروع الاخرى، وتكون هذه القواعد واجبة التطبيق بالنسبة للضرائب وتنظيمها.

وإذا كان القانون الضريبى فرعا من فروع القانون العام يتناول تنظيم العلاقات المالية (بإعتبار الضريبة استقطاع مالى) بين افراد المجتمع المكلفون بأداء الضريبة، وبين الادارة الضريبية، فقد يرى البعض أنه استثناء من القواعد العامة، غير أن الفقه الغالب والمستقر[١] يرى أن القانون الضريبى يتمتع باستقلال وذاتية وليس له أى طابع استثنائى، وهذا مايشار اليه أحيانا بمبدأ استقلال القانون الضريبى، ومقتضى هذا المبدأ أن الأحكام والقواعد التى يتضمنها القانون الضريبى (والمالى) يمكن أن تختلف عن الأحكام والقواعد السائدة فى الفروع القانونية الاخرى وبصفة

---

(١) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص٦-ص٩.

خاصة القانون المدنى، وفكرة استقلال القانون الضريبى ليست فكرة دستورية مستقرة يأخذ بها المشرع أو فكرة فرضها القضاء، وانما هى من الافكار التى طورها الفقه.

غير أن استقلال القانون الضريبى لايعنى أنه يستخدم افكارا مختلفة عن تلك السائدة فى فروع القانون الاخرى وخاصة القانون المدنى او التجارى، فالغالب أن يشير القانون الضريبى الى نفس الأفكار السائدة فى هذه الفروع، ومع ذلك فقد نجد فى القانون الضريبى بعض الأفكار الخاصة به والتى ترجع الى طبيعته المستقلة، فالقانون الضريبى يهتم أكثر بالواقع منه بالنوايا وبالآثار أكثر من المشروعات والخطط، وبالنتائج أكثر من الأسباب، وعلى ذلك من الممكن أن نجد أحوالا كثيرة يباشر فيها نشاط غير مشروع أو لاتتوافر فيه كافة الشروط القانونية، ومع ذلك فان القانون الضريبى يراه مبررا لفرض الضريبة، فالحصول على أرباح نتيجة تجارة غير مشروعة (كتجارة المخدرات) ليست مبررا لعدم خضوع هذه الأرباح للضرائب، ويتم فعلا اخضاعها للضرائب (رغم وجود وجهات نظر متباينة فى هذا الخصوص ونحن مع الرأى الذى يرى أن الضريبة غير مشروعة طالما أن مانفرض عليه غير مشروع، والذى يمكن مصادرته[١]).

يتضح لنا مماسبق أن القانون الضريبى له استقلاليته وتطبق أحكامه وقواعده سواء فيما يتعلق بالجوانب الموضوعية أو الجوانب الاجرائية، ولكن ماهو الأمر اذا لم يتضمن القانون الضريبى بعض الأحكام الموضوعية أو الاجرائية؟ لاشك أنه من الطبيعى فى هذه الحالات

---

(١) سوف نناقش الاراء المختلفة فى هذا الخصوص فى المبحث الثانى من هذا الفصل

تطبيق القواعد العامة فى القانون المدنى او التجارى بالنسبة للجوانب او المسائل الموضوعية، وتطبيق قواعد المرافعات فى الجوانب أو المسائل الاجرائية، ويرى أنصار استقلال القانون الضريبى أنه يجب بحث كل حالة على حدة فى ضوء ظروف الضريبة المحيطة بها، وأن الرجوع الى القواعد العامة فى القانون المدنى او التجارى أو المرافعات لاتكون الا بالقدر الذى يتفق مع طبيعة القانون الضريبى وينسجم مع باقى تنظيماته، فالرجوع الى هذه القوانين مشروط باتفاقها مع طبيعة الضريبة المفروضة وانسجامها مع التنظيم الذى يحدده المشرع لها، وهذا ما أقرته محكمة النقض فى حكمين لها[1] (طعن رقم ٣٥٧٣ لسنة ٥٩ فى جلسة ١٩٩١/٤/٢٢، وطعن رقم ٧٢ لسنة ٣٨ فى جلسة ١٩٧٤/٤/٢٦)

المطلب الثانى

مصادر القانون الضريبى وعلاقته بالقوانين الاخرى

أولا: مصادر القانون الضريبى

اذا كانت مصادر القانون فى مصر تتمثل فى التشريع والعرف ومبادئ الشريعة الاسلامية ومبادئ القانون الطبيعى وقواعد العدالة، فهل تعد كذلك مصادر القانون الضريبى؟ لقد ارتبطت الضريبة بالنظم النيابية وتطور النظم السياسية، وكان للضريبة دور كبير فى نشأة وتطور المجالس النيابية والتشريعية، مما استلزم ضرورة موافقة ممثلى الشعب فى البرلمان على الضريبة ومجموعة الاحكام المنظمة لها وعدم تحكم الدولة فى هذا الخصوص، ولذلك ارتبطت الضريبة فى اصدارها

---

(1) تفاصيل هذين الحكمين، والمبادئ التى أقرتهما لدى د.مصطفى رشدى،المرجع السابق ص٩.

وتنظيمها بالقانون، لذلك يمكن القول أن التشريع هو المصـــدر الرئيســى للقانون الضريبى.

غير أن مايلاحظ من التعدد المتلاحق فى التشريعات الضريبيــة، والتعديلات المتتالية فى القوانين الضريبية (وتعديلات التعديلات) أمر يثير مشكلة استقرار التشريعات الضريبية ووضع تقنين واحد يجمع كل احكـــام القانون الضريبى كما هو الامــر بالنســبة للقــانون المدنـــى أو القــانون التجارى، واذا كانت هناك بعض الصعوبات التى تحول دون تحقيق ذلـــك حيث أن العلاقات المتصلة بالضرائب تخضــع للعديــد مــن المتغــيرات والتطورات الاقتصادية والمالية والقانونيـــة والسياســية والتــى تســتلزم ضرورة مسايره القانون الضريبى وتعديله وفقا لها، بينمــــا أن العلاقــات المدينة والتجارية تتصف بالاستقرار، ورغم ذلك فــان ضــرورة توحيــد وتقنين التشريعات الضريبة أمر ضرورى ويلزم تحقيقـــه حتـــى يتوافــر الوضوح واليقين للمراكز الضريبية للافراد وتكون فلسفة وأهداف القــانون محددة، ومن ثم مواجهة أى ثغرات أو مشكلات، ويمكـــن التغلــب علـــى الصعوبات التى تواجه وضع تقنين موحـــد عـــن طريــق وضــع عــدة مجموعات لقوانين الضرائب المتشــابهة كضرائــب الدخــل، وضرائــب الانفاق او الاستهلاك، والضرائب الجمركية، وضرائــب الدمغــة، وهــذا مايميز القانون الضريبى المصرى الحالى، حيث تتضمن كـــل مجموعــة الاحكام المتعلقة بفرض الضريبة فى كل منها بما يحقــق المســاواة، مــع الحرص على توحيد الإجراءات المتعلقة بأوضاع المكلفين، والمنازعـــات الضريبية واجراءات التقاضى والتقادم.... الخ.

واذا كان التشريع هو المصدر الرئيسى للقانون الضريبى، فــهل يمكن أن يكون العرف أو مبادئ الشريعة الاسلامية....... مصدرا للقـانون

الضريبى؟- أن التطور السياسى للدول ادى الى وجود قاعدة مستقرة فى شأن الضريبة تكاد تكون مطبقة فى جميع الدول وهى قانونية الضريبة ومؤداها أن فرض الضرائب وتعديلها والغائها والاعفاء منها لايتم الا بقانون، أى لابد أن يكون مصدرها التشريع، بل وذلك التشريع الذى يصدر من البرلمان وفقا للدستور، ويشير الفقه المالى والضريبى(١) فى هذا الخصوص الى أنه فيما عدا ذلك من قواعد القانون الضريبى، فانه لامانع من تطبيق القواعد العامة فى مصادر القانون والتى تقضى بجواز الاعتماد على المصادر الاخرى، بل أن القانون الضريبى نفسه قد يحيل الى قواعد مستمدة من مصادر اخرى مثل العرف، فالماده٣٩/٢ من القانون رقم ١٤ لعام ١٩٣٩ مثلا تقضى بأنه يخصم من الريح الخاضع للضريبة الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة مايجرى عليه العمل طبقا للعرف ولطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل ، وهذه المادة تقابل المادة ٢/٢٧ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لعام ١٩٩٣ حيث تقرر تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة بعد خصم جميع التكاليف وخاصة الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة مايجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة.

لذلك يمكن القول أن المصادر الاخرى غير التشريع لاتمثل أهمية ذات شأن كمصدر للقانون الضريبى ودورها ثانوى محدود، حيث أن الالتجاء الى هذه المصادر الاخرى غير ~~التشريع لاينبغى أن يؤدى الى~~

---

(١) د.عادل حشيش، الوسيط فى ضرائب الدخل، المرجع السابق ذكره ص٢٦ ص٢٧

التشريع لاينبغي أن يؤدى الى فرض او تعديل أو الغاء ضريبة أو الاعفاء منها، والا ترتب على الالتجاء الى هذه المصادر مخالفة قاعدة دستورية "قانونية الضريبة" وهو أمر غير جائز، لذلك فان الالتجاء اليها مشروط بمراعاة قاعدة قانونية الضريبة.

ثانيا: علاقة القانون الضريبى بالقوانين الاخرى والعلوم الاخرى:

اذا كان من المتفق عليه فقها وتشريعا وقضاءا أن القانون الضريبى يتمتع بالاستقلالية والذاتية، إلا أن ذلك لايعنى عدم وجود علاقة تربطه بالقوانين والعلوم الاخرى، بل على العكس فاذا كانت هناك وحدة ارتباط بين العلوم الاجتماعية والتى تدرس المجتمع والانسان، بحيث لايمكن دراسة احد اجزاء المجتمع أو احد الجوانب بالمجتمع والانسان الا فى علاقتها بالجوانب والاجزاء الاخرى اجتماعية وسياسية وقانونية واقتصادية، فان علاقة الارتباط والتأثير والتأثر تميز القانون الضريبى وبدرجة اكبر وخصوصا فى علاقته بالمالية العامة والقانون المالى، وبالقانون العام وبالعلوم الاقتصادية، والعلوم السياسية، وفروع القانون الاخرى (الخاص والقانون الجنائى)، والمحاسبة والادارة والاحصاء، وسنرى ذلك باختصار.

١- القانون الضريبى والقانون المالى:

تمثل هذه العلاقة علاقة الجزء أو الفرع بالكل أو الأصل، فالقانون الضريبى أحد اجزاء أو فروع القانون المالى والذى يتضمن الأحكام والقواعد المنظمة للنشاط المالى للدولة وعلاقتها بالافراد والهيئات والمؤسسات الاخرى، ويشمل القوانين المتعلقة بالموازنة العامة للدولة، وتلك المتعلقة بإصدار القروض العامة، وبالنفقات العامة، كما يشمل مجموعة القوانين المتعلقة بالضرائب، ومن ثم فان القانون الضريبى هو

أحد فروع القانون المالى، ويكون من الطبيعى ارتباطه وتأثره بالمبادئ العامة المقرره فى القانون المالى، كمبدأ سنوية كل من الموازنة العامة والضريبية، والنطاق الزمانى والمكانى للقواعد المالية والضريبية.

٢-القانون الضريبى والقانون العام:

يتفق فقهاء القانون العام وجانب كبير من الفقه المالى والضريبى على أن القانون المالى وبصفة خاصة القانون الضريبى هو أحد فروع القانون العام حيث يشمل القواعد القانونية التى تنظم العلاقة بين الأفراد بصفتهم مكلفين بأداء الفرائض والاعباء المالية وخصوصا الضرائب وبين الدولة وهيئاتها المتمثلة فى الادارات الضريبية المتخصصة ، فالضريبة لاتفرض الا بقانون، واصبح هذا المبدأ وهوما يطلق عليه قانونية الضريبة أمرا مستقرا بل أن الدستور غالبا مايضع المبادئ العامة المحددة لهذه القاعدة كما سبق ورأينا، كما كانت الضريبة بصفة خاصة والأدوات المالية بصفة عامة أحد العوامل التى أدت الى تطور النظم النيابية والدساتير- كما أن الادارات الضريبة تعد مرفق عام أو هيئة عام تخضع للمبادئ العامة للقانون الادارى، فضلا عن الاختصاص الاساسى للقضاء الادارى، والمحكمة الدستورية العليا فى كل مايتعلق بالرقابة والمنازعات المتعلقة بالضريبة والاجهزة الضريبية، بجانب اختصاص القضاء العادى فى شأن المنازعات الضريبية بين الممولون والادارات الضريبية.

٣-القانون الضريبى والعلوم الاقتصادية:

يرتبط القانون الضريبى بالعلوم الاقتصادية، فإذا كانت الضريبة يجب أن تفرض بقانون فإنها فى نفس الوقت أحد الأدوات المالية الرئيسية، ومن ثم أحد الأدوات الاقتصادية، ترتكز فى الكثير من جوانب تحديدها على الاسس الاقتصادية وكل من النظرية الاقتصادية والتحليل

الإقتصادى، ففى البداية نجد أن الضريبة مبلغ نقدى ترتبط بالاقتصاديات النقدية التى تحددها المعرفة الاقتصادية، ولاتفرض الا على المقدرة التكليفية للأفراد والتى تتحدد على أساس مايحصلون عليه من دخول وثروات تتحقق فى النشاط الاقتصادى بمختلف مجالاته فى الانتاج والتوزيع والتبادل والانفاق، وكل ذلك يمثل الوقائع الحقيقية المحددة كأساس لفرض الضرائب.

كذلك من المتفق عليه أن الضريبة غير المباشرة تعتبر جزء من الثمن وترتبط بواقعة البيع أو الشراء او انتقال السلع والخدمات، كما أن الضرائب تمثل الجزء الاكبر من الايرادات العامة للدولة، والتى يكون من بين أهدافها تحقيق غايات واهداف اقتصادية، كما أن للضرائب أثار اقتصادية واسعة النطاق سبق التعرض لها، كذلك ترتبط الضريبة بالسياسة الاقتصادية للدولة عن طريق السياسية الضريبية بمحتواها وفلسفتها وأهدافها، بالاضافة الى أن التحليل الاقتصادى وأدواته هو أحد الوسائل الهامة للتعرف على الضريبة وتحديد أساسها ووعائها ومقدارها وسعرها... ودورها فى توزيع العبء الضريبى ونقله، لذلك يصعب التعرف على القانون الضريبى ومحتواه وفلسفته واهدافه..دون ربطه بالواقع الاقتصادى الذى ينظمه، وبالعلوم الاقتصادية بمختلف فروعها.

٤- القانون الضريبى والعلوم السياسية:

ارتبطت الضريبة فى نشأتها وتطورها الهيكلى والوظيفى بالدولة ومؤسساتها المختلفة، فالدولة تنفرد بتحديد مجموعة الأعباء والفرائض المالية، وتتميز الضريبة من بينها باستخدام الدولة سلطتها السيادية فى فرضها عن طريق الجبر والالزام، ومن ثم تمثل سيادة الدولة ومبادئ التضامن الاجتماعى أساس قانونى متفق عليه لفرض الضريبة، ولذلك فان

تحليل الطبيعة السياسية والاجتماعية للدولة (وهو أحد الانشغالات الرئيسية للعلوم السياسية) يكتسب أهمية كبرى للتعرف على القانون الضريبى، فضلاعن انالضريبة كانت السبب الرئيسى فى نشأة وتطور النظم والمؤسسات النيابية والبرلمانية، فيكون من الطبيعى أن يترك شكل هذا النظام وممارسته لاختصاصاته التشريعية فى المجال الضريبى والمالى، فضلا عن الشكل الديموقراطى للنظام السياسى بصفة عامة (والبرلمانى جزء منه) أثره الواضح على القانون الضريبى، ومن ثم فان القانون الضريبى المطبق فى مجتمع محدد وفى فترة زمنية محددة هو نتاج طبيعى وأداه رئيسية للنظام السياسى والاجتماعى بكل مؤسساته وتوجهاته وفلسفته وأفكاره وأهدافه وعلاقات القوى التى تحكمه(وتلك موضوعات انشغال العلوم السياسية)

٥-القانون الضريبى وفروع القانون الاخرى (القانون الخاص والقانون الجنائى):

كذلك توجد علاقة بين القانون الضريبى وفروع القانون الاخوى تشير الى البعض منها: فالقانون الضريبى هو فى واقع الأمر قانون مالى اقتصادى ومن ثم يعد أحداهم التشريعات الاقتصادية (وقد عرضنا لذلك فى المقدمة)، كما أنه برغم استقلالية وذاتية القانون الضريبى فانه يرجع الى المبادئ العامة المقررة فى القانون المدنى والقانون التجارى فى شأن المسائل والجوانب الموضوعية التى لايعرض لها أويسكت عنها القانون الضريبى، وهذا ما أقره الفقه ويطبقه القضاء فى أحكامه (خصوصا محكمة النقض كما سبق وأن اشرنا)، كذلك بالنسبة للمسائل والجوانب الاجرائية، فاذا لم يتضمن القانون الضريبى البعض منها فان المبادئ الواردة فى هذا الخصوص بقانون المرافعات المدينة والتجارية، وكذلك

المرافعات الإدارية، والاجراءات الجنائية تكون واجبه التطبيق فيما يتعلـق بالمنازعات الضريبية، كذلك من المتصور تطبيق بعض الأحكام الـواردة فى قانون العقوبات بشأن المخالفات او الجرائم الضريبية وفـى مقدمتـها التهرب الضريبى، والاستعانة ببعض أحكام القانون الدولى الخاص والعـام فى تحديد الاختصاص والتنـازع الضريبـى علـى المسـتوى الدولـى، والجنسية، وفى عقد الاتفاقيات الجماعيـة والثنائيـة بشـأن المنازعـات الضريبية والتى قد تنشأ عـن الازدواج الضريبـى الدولـى أو التـهرب الضريبى الدولى.

٦-القانون الضريبى وعلوم المحاسبة والادارة والاحصاء:

يحدد القانون الضريبى الاجراءات الواجب اتخاذها بشأن التنظيـم الفنى للضريبة منذ أن يفكر المشرع فـى فـرض ضريبـة وحتـى يتـم تحصيلها وأدائها للخزانة العامة، وحيث أن الضريبة تمثل اسـتقطاع مـن دخول وايرادات الاشخاص الطبيعيـة والاعتباريـة، وترتبـط بالنشـاط الاقتصادى والتجارى.... ومن أجل ذلك يتم اعداد مجموعة من النمـاذج لربط وتحصيل الضريبة، ويستند ذلك على اسس محاسبية بلغـت درجـة كبيرة من الألية والتركيب والتعقيد استلزمت وجود فرع متخصص أطلـق عليه المحاسبة الضريبية، لابد من توافر المتخصصين فيه علـى اعلـى مستوى لدى الادارات الضريبية ولدى المكلفون، وهـو مجـال تطبيـق نصوص القانون الضريبى واحكامه، لذلك أصبـح مـن الصعـب فـهم واستيعاب وشرح القانون الضريبـى بـل وسـد ثغراتـه دون الاحاطـة بالمحاسبة الضريبية وفنونها وطرقها، كما توجد علاقة ولو كانت بدرجـة أقل بين القانون الضريبى وعلوم الادارة والاحصاء، حتى يمكن للقـانون الضريبى أن يحدد الدرجة المثلـى لاصـلاح وزيـادة فعاليـة الادارات

الضريبية، كما تلعب علوم الاحصاء دورا اساسيا فى الحصر الضريبى والتعرف على كافة مكونات المجتمع الضريبى، كما أن الاحصاءات الاقتصادية والصناعية والتجارية يكون لها دورها المؤثر فى تحديد وعاء الضريبة ووضع السياسة الضريبية وربطها بالسياسة الاقتصادية

المبحث الثانى

مبدأ قانونية ودستورية (مشروعية) القانون الضريبى

يتجه الفقه المالي والضريبى[١] الى التفرقة بين فرض الضرائب وتعديلها والغاؤها والاعفاء منها وبين الامور والمسائل الاخرى والتى تتعلق باجراءات التنظيم الفنى للضريبة فى القانون الضريبى، حيث أن التطور النيابى والدستورى فى الدول الحديثة قد أدى الى تقرير قاعدة دستورية مقررة تعرف بقاعدة أو مبدأ "قانونية الضريبة" ومقتضى هذا المبدأ أن فرض الضرائب وتعديلها والغاؤها والاعفاء منها لايتم الا بالقانون، أى لابد أن يكون مصدرها التشريع، بل التشريع الأصيل من السلطة التشريعية ذاتها أى البرلمان وفقا للدستور.

كما يتفق الفقه والقضاء على أن القواعد الضريبية من القواعد الأمرة التى تتعلق بالنظام العام يحددها القانون ولاتعتبر اتفاقا تعاقديا بين الممول ومصلحة الضرائب ولذا لايجوز الاتفاق على مايخالفها سواء بين المتعاقدين أو بين الفرد والدولة، ولايعفى أحد منها الا فى الأحوال المبينة فى القانون..... ويظل الممول الأصلى ملتزما بها[٢].... لأنه يعتبر خروجا على المبدأ الدستورى لافرض لضريبة الا بقانون، وقد حكمت محكمة النقض "بأن التشريعات الخاصة بالضرائب وعلى ماجرى عليه قضاء هذه المحكمة تعد من القواعد القانونية الأمره المتعلقة بالنظام العام وتسرى

---

(١) د.مصطفى رشدى : التشريع الضريبى والمالى،المرجع السابق ذكره ص١٣-ص١٦.

(٢) الطعن رقم ٥٨٣س ٤٣ ق بجلسة ١٩٧٧/٤/٦- مجموعة أحمد حسنى ص٧

بأثر فورى على كل مركز قانونى، لم يكن قد تم أو اكتمل الى تاريخ العمل بها[١].....

كذلك فان القواعد الموضوعية للضريبة ليست هى فقط التى تعتبر من القواعد الامره المتعلقة بالنظام العام، بل تعتبر القواعد الاجرائية كذلك من هذه القواعد الامره وذلك لارتباطها بالحقوق والحريات الفردية من جانب ومصالح المجتمع من جانب أخر، ولذلك فقد قررت محكمة النقض فى أحد أحكامها: "بأن للتشريعات الخاصة بتنظيم اجراءات معينة لربط الضريبة هى- وعلى ماجرى به قضاء هذه المحكمة من القواعد القانونية الامره المتعلقة بالنظام العام، فلايجوز مخالفتها والنزول عنها، وهى اجراءات ومواعيد حتمية أوجب المشرع على مصلحة الضرائب الالتزام بها[٢]"

وفى هذا المبحث نعرض فى ايجاز لمبدأ قانونية ودستورية القانون الضريبى حيث نتناول الاطار الدستورى للقانون الضريبى من خلال مبدأ قانونية الضريبة فى فرنسا ومصر ثم تناول شروط وخصائص الضريبة العامة التى تخضع لمبدأ قانونية الضريبة وحدود هذا المبدأ، ومدى احترام المشرع للقواعد الدستورية الموضوعية، وأخيرا التفويض التشريعى وحدوده فى المسائل المالية والضريبية، ويتم تقسيم تناول ذلك فى المطالب الثلاث الاتية:-

المطلب الأول:نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة

المطلب الثانى:خصائص مبدأ قانونية الضريبة وحدوده

---

(١)الطعن رقم ٤٥٣س ٣٥ق بجلسة ١٩٧٢/٤/١٣ مجموعة الفكهانى ص٥٢٧.

(٢)الطعن رقم ٨٢٦س ٥٥ق بجلسة ١٩٩٢/٧/١٣ مجموعة الفكهانى ص٥٢٨.

المطلب الثالث: التفويض التشـــريعى وحـــدوده فـــى المســـائل الماليـــة والضريبية

المطلب الأول

نشأة وتطور مبدأ قانونية الضريبة

أولا: ماهية مبدأ قانونية الضريبة2

إن المبدأ الأساسى الذى يحكم ويحدد التشريعات الضريبية فـــى غالبية الدول هو أن الضريبة تتقـــرر وتصـــدر بقـــانون ومـــن الســـلطة التشريعية أى البرلمان الذى يمثل مجموع أفراد المجتمـــع ومـــن بينـــهم المكلفين بأداء الضريبة، ومن ثم يتوافر فى القانون الضريبى الخصـــائص الشكلية المحددة لأى قانون يصدر عن البرلمان، كما أن القانون الضريبـــى تتوافر فيه خصائص القاعدة القانونية الموضوعية من حيث كونها قواعـــد عامة مجردة ويتوافر فيها قوة الالزام او الاجبار حيث تتقرر لكافة افـــراد المجتمع دون تحديد لوقائع أو أشخاص فردية وانما طبقا لما يقرره القانون من وقائع عامة مجردة تفرضها الدولة بما لها من سلطة وســـيادة، فـــهى فريضة الزامية على المكلف بها وليس له حرية الاختيار فى دفعـــها مـــن عدمه أو تحديد حجم مايدفعه،

وقد أقرت المحكمة الدستورية العليا مبدأ قانونية الضريبـــة مـــن خلال التأكيد على الاختصاص الأصيل للبرلمـــان (الســـلطة التشـــريعية) بفرض الضرائب، وتوافر خصائص القاعدة القانونيـــة الموضوعيـــة فـــى القانون الضريبى حيث قررت المحكمة الدستورية العليـــا[١] فـــى حكمـــها

([١])انظر وقائع هذا الحكم وغيره عند د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالىّ المرجع السابق ذكره ص٣٢٤-ص٣٢٥.

الصادر فى جلسة ١٩٩٣/٦/١٩... (أن الأصل فى الضريبة أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة جبرا بمالها من سيادة، وقد ارتبط فرض الضرائب من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية لما ينطوى عليه من تحميل المكلفين بها اعباء مالية تقتطع من ثرواتهم، ممايتعين معه تقريرها بموازين دقيقة، ولضرورة تقتضيها، لذلك نص الدستور فى المادة ١١٩ على أن :"انشاء الضرائب العامة وتعديلها أو الغاؤها لايكون الا بقانون ولايعفى أحد من أدائها الا فى الأحوال المبينة فى القانون" ، وكان فرض الضريبة يقع مخالفا للدستور كلما كان معدل وأحوال فرضها وتحديد وعائها مناقضا للاسسس الموضوعية التى ينبغى أن تقوم عليها، مجاوزا للأغراض المقصوده منها ولو كان الغرض من فرضها زيادة موارد الدولة لمقابلة مصلحة مشروعه).

لذلك فان مبدأ او قاعدة قانونية الضريبة- تعنى أن الضريبة لاتصدر الا بقانون، والذى يصدر القانون الضريبى هو السلطة التشريعية، كما يطلق عليها مبدأ دستورية الضريبة حيث أن غالبية دساتير الدول تقر هذا المبدأ، ومن ثم فأى تنظيم أخر يتضمن فرض ضرائب على الأفراد بأى صورة يكون غير شرعى (كصدورها عن السلطة التنفيذية)، كما أن أى محاولة لاعفاء فرد أو مؤسسة عن غير طريق القانون وأجراءاته تكون محاولة غير شرعية[1]، ولايجوز الاعتماد هنا على قرارات أو تفسيرات أو تعليمات للسلطة الادارية، والا كان ذلك اخلالا بمبدأ المساواة بين الأفراد أمام الأعباء المالية فعندما يفرض القانون الضريبة أو يقرر الاعفاء منها فإنه يراعى فى ذلك المبادئ الدستورية والاهداف السياسية

---

(1) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص٥٧.

والاقتصادية والاجتماعية، وترتبط هــذه القــاعدة القانونيــة الدســتورية بالتوجهات الديموقراطية للدولة ويمثل هذا المبدأ الاطار الدستورى والعـام للتشريعات الضريبية، ويكون لكل تشريع ضريبى أن يحدد نوع الضريبــة وسعرها ووعائها واجراءات جبايتها، وقد تصدر القوانين الضريبيــة فــى اطار قانون موحد لضريبة معينة كالضريبة الموحده على الدخــل، وقـد يوجد اكثر من قانون ضريبى بشأن ضريبة معينة (قانون الجمارك، قـانون التعريفة الجمركية) وبعد أن تناولنا ماهية ومفهوم مبدأ قانونية (دسـتورية) الضريبة نعرض باختصار لنشأة المبدأ وتطوره فى فرنسا ثم فى مصر.

ثانيا: نشأة مبدأ قانونية الضريبة وتطوره فى فرنسا:

لقد تأكد مبدأ قانونية الضريبــة فــى اعــلان حقــوق الانســان والمواطن الذى اعلنته الثورة الفرنسية عام ١٧٨٩ ثم تواتر بعد ذلك فــى كافة الدساتير اللاحقة ، وترتب على ذلــك أن الضرائــب لا تفــرض الا بقانون صادر من السلطة التشريعية، بل وصل التشدد الى منــع الســلطة التنفيذية من وضع لوائح خاصة بتنفيذ قوانين الضرائب وتفسيرها[1]، ومــع ذلك فقد أدى العمل الى ادخال بعض المرونة على قاعدة قانونية الضريبة، فأباح القانون الفرنسى للحكومة اصدار التعريفة الجمركية وتنفيذهــا قبــل الحصول على موافقة البرلمان، وبمجرد ايداع مشــروع القــانون أمــام البرلمان، وذلك لما تتطلبه من سرعة.

وقد أدى تدخل الدولة المتزايد فى المجالات الاقتصادية وتعقــد مسائل الضرائب واعتمادها على أمور فنية يصعب أن يحيط بها البرلمــان

---

(١) د.دلاور على، د. محمد طه بدوى: أصول التشريع الضريبى، المرجع السابق ذكره ص٣١-ص٤٥.

الى تراخى السلطة التشريعية فى التمسك بقاعدة قانونية الضريبة، ولذلك تعددت القوانين التى تفوض السلطة التنفيذية فى شئون الضرائب رغم أن بعض دساتير فرنسا كانت لاتجيز للسلطة التشريعية تفويض اختصاصاتها (دستور ١٩٤٦) ويجيز الدستور الفرنسى (دستور ١٩٥٨) التفويض فى السلطة، واصدار مراسيم بضرائب بناء على تفويض من السلطة التشريعية خلال مدة محددة مايدخل أصلا فى اختصاص القانون، وبطبيعة الحال فان هذه المراسيم تعرض بعد ذلك على البرلمان ويزول ما لها من أثر اذا لم يقرها.

كما يتعين الاشارة الى أن هناك مبدأ أخر فى فرنسا هو مبدأ سنوية الضريبة ومقتضى هذا المبدأ أن الضريبة لاتفرض فقط بموافقة البرلمان، وانما لاتحصل كل سنة الا بترخيص خاص من البرلمان، فقانون الضريبة لايعمل به الا لمدة سنة، لذلك فان موافقة البرلمان على الموازنة العامة تتضمن فى نفس الوقت الترخيص للحكومة بتحصيل الضرائب خلال هذه السنة وهذا المبدأ نصت عليه الدساتير الفرنسية[1] منذ عام ١٧٩١، واذا كانت بعض الدساتير الفرنسية لم تتضمن هذا النص، فقد ذهب البعض الى اعتبار هذا المبدأ عرف دستورى، وعلى ذلك فانه وفقا لهذا المبدأ لايجوز تحصيل الضرائب الا بموافقة البرلمان على الموازنة وفى حدود الضرائب الواردة فيها، كذلك يرى البعض أن مبدأ سنوية الضريبة يقتضى أن تزاول مصلحة الضرائب اختصاصها فى ربط وتحصيل الضرائب المنصوص عليها فى الموازنة فى خلال نفس السنة التى صدرت من أجلها، ومع ذلك فان العمل لايجرى على ذلك،

---

(١)د. عادل حشيش: الوسيط فى الضرائب، المرجع السابق ذكره ص٣٠.

وتقوم مصلحة الضرائب بربط وتحصيل ضرائب فى سنوات لاحقة على السنة التى صدرت فيها الموازنة المقصودة.

ثالثا: مفهوم مبدأ قانونية الضريبة وتطوره فى مصر.

يشير الفقه[١] الضريبى المصرى الى أن النظام الضريبى المصرى قد أخذ بفكره قانونية الضريبة منذ أواخر القرن التاسع عشر كتوصية حيث أوصت لجنة الاصلاح الضريبى التى شكلت فى مصر عام ١٨٧٦ بألا تفرض ضرائب الا فى قانون منشور ثم طبقها فى عام ١٩١٣، وثم أكد دستور ١٩٢٣ فى المادة ١٣٤ منه على أنه "لايجوز انشاء ضريبة ولاتعديلها أو الغاؤها الا بقانون، ولايجوز تكليف الأهالى بشئ من الأموال او الرسوم الا فى حدود القانون"، كما نصت المادة ١٣٥ منه على أنه "لايجوز اعفاء أحد من الضريبة الا فى الأحوال المبينة فى القانون"، وينص دستورنا الحالى الصادر فى ١١ سبتمبر ١٩٧١ فى المادة ١١٩ منه على أن "انشاء الضرائب العامة وتعديلها او الغاؤها لايكون الا بقانون، ولايعفى أحد من أدائها الا فى الاحوال المبينة فى القانون،...... ولايجوز تكليف أحد أداء غير ذلك من الضرائب أو الرسوم الا فى حدود القانون.

ويستفاد من ذلك كله أن القاعدة الدستورية التى تستلزم صدور قانون بفرض أو تعديل أو الغاء الضريبة- تسرى فى مصر كما هو الحال فى معظم الدول، ولكن نلاحظ أن المبدأ الدستورى يفرق بين الضرائب العامة من ناحية وغيرها من الضرائب والرسوم من ناحية اخرى[٢]،

---

(١) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى: المرجع السابق ذكره ص.

(٢) د.عادل حشيش ،الوسيط فى الضرائب، المرجع السابق ذكره ص٣١.

فالضرائب العامة لاتفرض الا بقانون، أما غيرها أى الرسوم (وهى تؤدى مقابل خدمةخاصة)، والضرائب المحلية فانه يكفى أن تصدر فى حدود القانون، ومن ثم يجوز أن تصدر من غير البرلمان ولكن فى حدود القانون وبناءاً عليه فى شكل قرار وزارى (لائحة) أو قرارات المجالس المحلية.

غير أنه يلاحظ أن الدستور الحالى يختلف فى صياغته عن دستور ١٩٢٣ حيث أنه يستلزم فقط صدور قانون بالنسبة للضرائب العامة بينما ورد النص مطلقا فى دستور ١٩٢٣، ومع ذلك فقد كان الأمر المستقر – حتى فى ذلك الدستور – هو أن الضرائب المحلية يكفى فيها أن تكون فى حدود القانون حتى لاتبالغ السلطات التنفيذية فى تحديد هذه الرسوم وتضمنها ضريبة مستترة، ولكى يتم اعتبار الضريبة محلية ليس كافيا أن تكون حصيلتها مخصصة للهيئات المحلية، وانما يلزم وهذا هو الأهم أن يكون فرضها ابتداءا قاصرا على الحدود الاقليمية للوحدة المحلية وبمناسبة مباشرة الاختصاصات المحددة للادارة المحلية (المواد ١٦١-١٦٣ من الدستور)

أما فيما يتعلق بامكان تفويض السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية (رئيس الجمهورية والحكومة) اصدار مراسيم وقرارات لها قوة القانون متعلقة بفرض الضرائب، فقد كان الأمر غير مستقر بالنسبة لها، فقد وافق البرلمان على تفويض الحكومة باصدار تعريفه جمركية بمقتضى القانون رقم٢ لعام ١٩٣٠، وقد صدرت التعريفه الجمركية بالفعل بمقتضى مرسوم بناء على هذا التفويض، وفى هذا نجد أن المشرع المصرى قد أخذ فى ذلك بما سارت عليه الكثير من الدول كفرنسا (كما سبق وأن رأينا)، من حيث ترك فرض التعريفه الجمركية للحكومة لما يتطلبه ذلك

من سرعة وسرية من ناحية، ومايتضمنه من تعقيدات فنيـــة قـد لايتـــاح للبرلمان فرصة مناقشتها بشكل فعال ومفيد، ولكن البرلمان رفــض مبــدأ التفويض فى أحوال اخرى، ففى عام ١٩٣٨ رفــض البرلمـــان تفويــض الحكومة اصدار مراسيم بقوانين لوضع ضرائب جديدة، وســـوف نــنــاقش التفويض التشريعى وحدوده فى المطلب الثالث من هذا المبحث.

المطلب الثانى

خصائص مبدأ قانونية الضريبة وحدوده

بعد أن تناولنا مبدأ قانونية الضريبة من حيث نشــأته وتطــوره ومفهومه، وكيف أن فرض الضريبة بقانون واختصاص البرلمان بذلـــك، أصبح قاعدة تسير عليها غالبية الدول فى وقتنا المعاصر، نرى فـــى هــذا المطلب شروط وخصائص الضريبة العامة التى تخضع لهذا المبـــدأ، ثــم النطاق الدستورى للقاعدة الضريبة مع الاشارة الى بعض المبادئ المعلنـــة من المحكمة الدستورية العليا بشأن دستورية بعض القواعـــد الضريبيـــة، ونتناول كذلك حدود مبدأ قانونية الضريبة وذلـــك علـــى النحـــو التـــالى (وبالاقتصار على الخطوط العامة)

أولا: شروط وخصائص الضريبة العامة التى تخضع للمبدأ(١):

رأينا أن القاعدة الدستورية المستقرة هى أن انشـــاء الضرائــب العامة وتعديلها والغائها لايكون الا بقانون، وأن الاعفاء منها يتـــم طبقـــا للأحوال التي يحددها القانون، وهى مبدأ دستورى أساسى ديموقراطى لأنه يخضع اصدار الضرائب لرقابة السلطة التشريعية، ونشير الى أن الدستور

---

(١) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق الاشارة اليه ص٧٣-ص٨٠.

قد تضمن كذلك العديد من النصوص (ومن ثم القواعد أو االمبادئ) التـــى تنظم حياة الأفراد الاقتصادية والنظام الاقتصادى وتحمى حقوقهم وتحــافظ على حرياتهم، ومن المفروض أن نصوص القوانين التى تصدرها الســلطة التشريعية واللوائح والقرارات التى تصدرها االســلطة التنفيذيــة لتطبيــق القانون لاتعارض او تخالف النصوص الدستورية أو محتواها أو أهدافــها، وذلك ينطبق بصفة خاصة على الضرائب التى تعد من التكاليف والاعبــاء العامة وتمس الحقوق المالية للافراد والتزاماتهم تجاه المجتمع، وقد أصبــح هذا الموضوع على قدر كبير من الأهمية خصوصا بعد انشــاء المحكمــة الدستورية العليا حيث أناط بها الدستور والمشروع تفسير القانون ورقابــة دستورية القوانين واللوائح التى تصدرها السلطة التشريعية والتنفيذية.

غير أن الالتزام بضرورة صدور الضريبة بقانون-ينصرف فقط الى الضرائب العامة والتى يجب أن تتوافر فيها شروط وخصائص معينــة تمثل أسسها الدستورية، أما غيرها مماقد يوصف بالضرائب غير العامــة والرسوم والتكاليف المالية، فيكفى أن تصدر بناءا على قــانون، فمــاهى الشروط والخصائص التى يتعين توافرها فى الضريبة العامــة، وتحددهــا المحكمة الدستورية العليا فى حكم شهير[1] لها(الدولة ضد نقابــة المــهن العلمية) وتتمثل فيما يلى:-

١-أن فرض الضريبة العامة يخضع لمبدأ "الســيادة الاقليميــة للدولة" أى يحق للدولة أن تخضع المخاطبين بها لها (أى للضريبة العامــة)

([1]) القضية رقم ١٥ لسنة ١٥ دستورية -جلسة ١٩٩٥/٤/٩- الجريدة الرسمية عدد ١٦ فى ١٩٩٥/٥/٢٠ ص٩٦٨ ومابعدها -وقد اعتمدنا على كتابات استاذنا الدكتور مصطفى رشدى وتعليقه بالنسبة لهذا الحكم فى المرجع السابق الاشارة اليه ص٧٤- ص٨٠

على امتداد النطاق الاقليمى للدولة، وعلى أساس المساواة والعدل بمقتضى مالها من سيادة.

٢-أن فرض الضريبة العامة سوف يرتب أثارا اقتصادية خطيرة على العلاقات الانتاجية والتوزيعية فى المجتمع، وأن ذلك مرتبط بالسياسة الضريبية وتفرض بمناسبة تطبيقها .

٣-أن الضريبة العامة تخضع فى إصدارها أو تعديلها أو الاعفاء منها أو الغائها للسلطة التشريعية الممثلة للشعب، وهى التى تنظم أوضاعها الشكلية والموضوعية.

٤-أن الضريبة العامة وحصيلتها تخصص للدولة وتندمج فى الحصيلة مع الايرادات الاخرى لتأمين وظائفها (أى وظائف الدولة) من خلال الانفاق العام وضوابطه.

٥-أن الهدف من الضريبة العامة هو النفع العام، وهو شرط فى تكوينها وانفاقها حتى ولو لم يتحقق نفع خاص لدافعها من فرد أو جماعة.

ونورد بعد ذلك مقتطفات من هذا الحكم تؤكد الخصائص السابق ذكرها فى شأنها مبدأ دستورية أو قانونية الضريبة، ومن ثم تمييزها عن غيرها من الضرائب والرسوم والاعباء المالية كما يلى:

أولا:أن الرسوم والدمغات التى تفرضها بعض القوانين المنظمة للنقابات لصالحها غير دستورية (ومنها فرض رسم دمغة على منتجات البترول لصالح نقابة المهن العلمية وهو موضوع النزاع) حيث لاتتوافر فيها شروط الضريبة العامة ولو أنها مفروضة بالقانون، فهى توجه لصالح جماعة خاصة، ليست هى بالطبع الدولة، ولاتتوافر فيها المساواة أو العدالة، أو الاسس الموضوعية والشكلية لانشاء الضرائب العامة.

ثانيا الأصل فى النظام الضريبى: مبدأ النفع العام، كما أن اساس النظام الضريبى وفقا لنص المادة (٣٨) من الدستور هو أن يقوم على العدالة الاجتماعية، وقد اختل فى النص المطعون فيه "اعتبار العدالة أساس النظام الضريبى"، حين أفرد نقابة المهن العلمية بميزه ضريبية مالية حرم منها مثيلاتها بغير مبرر مفهوم (مبدأ عدم تخصيص الضرائب العامة) وناقض ذلك من جهة ثانية مبدأ المساواة أمام القانون.

ثالثا أن الاصل فى الضريبة أن يكون تشريعها متوخيا أساس فرضها لضمان التقيد بالعوامل التى تحكم السياسة الضريبية، وحيث أن فرض الضريبة المطعون عليها بمناسبة تنظيم نقابة بذاتها هى نقابة المهن العلمية،واختص أعضاؤها بالافادة من عائدها... هو بذلك يفرض تكليفا ماليا نحو غير المخاطبين بقانون نقابة المهن العلمية ويوجهه كله لصالح أعضائها، والتجاء المشرع الى فرض ضريبة بطريقة عرضية من خلال قانون غير ضرائبى بتنظيم مهنة أو نقابة معينة هو الذى يثير شكا فى دستورية لخروجه على مقتضى نص المادة ١١٩ من الدستور

رابعا: أن الضريبة العامة يحكمها أمران لاينفصلان عنها بل تتحدد دستوريتها على ضوئهما معا .

الأول: أن الأموال التى تجبيها الدولة من ضرائبها العامة وثيقة الاتصال بوظائفها الحيوية، وبوجه خاص ماتعلق منها بتأمين مجتمعها، والعمل على تطويره اجتماعيا واقتصاديا.

الثانى: أن الضريبة العامة لاتزال موردا ماليا، بل هى كذلك أصلا وابتداءا، ومن ثم تتضافر مع غيرها من الموارد التى تستخدمها الدولة لمواجهة نفقاتها الكلية... ومؤدى ذلك أن استخدام الدولة لمواردها

لاينفصل عن واجباتها الدستورية، وكذلك مسئولياتها فى أن تكون مصارفها مسخرة لتحقيق النفع العام لمواطنيها.

من ثم يكون النفع العام أو مايعبر عنه احيانا بأكبر منفعة جماعية قيدا على انفاقها لايراداتها، وكذلك شرطا لفرضها ابتداء، وهو يعد شرط كامن فى الضريبة العامة ذاتها باعتبار أن انصرافها الى المخاطبين بها على امتداد الحدود الاقليمية للدولة، يفترض أن يكون انفاقها كافلا لخيرهم العام، ولو لم يجن كل منهم استقلالا فائدة مباشرة من جراء هذا الانفاق، فاذا لم يكن ثمة نفع عام يتصل بالأغراض التى يقتضيها صون مصالح مواطنيها ورعايتهم، أو كان تدخلها مجاوزا للحدود التى يتعين أن يقع الانفاق فى نطاقها فان عملها لايكون مبررا من الناحية الدستورية.

خامسا: انتهت المحكمة الدستورية فى حكمها الى : وحيث أن ضريبة الدمغة محل النزاع الماثل- وعلى ضوء ماقرره النص المطعون فيه- يتوافر مناط استحقاقها كلما أنتج برميل من البترول الخام أيا كان موقع هذا الانتاج، لتكون لها بالتالى خصائص الضريبة العامة التى لاينحصر تطبيقها فى رقعة اقليمية معينة، بل يعتبر تحقق الواقعة المنشئة لها على امتداد النطاق الاقليمى للدولة، وكان الأصل فى الضريبة- وعلى ماجرى عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا- أنها فريضة مالية تقتضيها الدولة بصفة نهائية من الممول جبرا، اسهاما من جهته فى أعبائها وتكاليفها العامة، ودون أن يعود عليه نفع خاص من ورائها، وكان من المقرر كذلك أن الضريبة التى يكون أداؤها واجبا وفقا للقانون (المادتان ٦١،١١٩ من الدستور) هى التى تتوافر لها قوالبها الشكلية والأسس الموضوعية التى لاتقوم الا بها، وبشرط أن تكون العدالة

الاجتماعية التى يبنى عليها النظام الضريبى ضابطا لها فى الحدود المنصوص عليها فى المادة ٣٨ من الدستور، وكان الأصل فى الضريبة – وباعتبار أن حصيلتها تعد ايرادا عاما أن تؤول مبلغها الى الخزانة العامة ليندمج مع غيره من الموارد التى تم تدبيرها...

ولما كان النص المطعون فيه قد فرض الضريبة المتنازع عليها- لاتقتضيها الدولة جبرا من الملتزمين بها لمواجهة نفقاتها العامة محددة مصارفها وفق قانون الموازنة العامة، ولتباشر من خلالها دورها بالتدخل لاشباع مصالحها بما يكفل الخير العام لمواطنيها-بل قرر النص المطعون فيه ذهاب هذه الضريبة لصالح نقابة بذاتها، واختصها بحصيلتها التى تؤول مباشرة اليها، فلا تدخل خزانة الدولة أو تقع ضمن مواردها ليمتنع استخدامها فى مجابهة نفقاتها العامة، ولتكون فى حقيقتها معونة مالية رصدتها الدولة لتلك النقابة- لاعن طريق الضوابط التى فرضها الدستور فى شأن الانفاق العام-ولكن من خلال قيام الضريبة المطعون عليها بدور يخرجها عن مجال وظائفها ، ويفقدها مقوماتها لتنحل عدما، وهو مايقتضى الحكم بعدم دستوريتها لمخالفتها أحكام المواد ٦١،١١٥،١١٩،١٢٠ من الدستور.

ثانيا: النطاق الدستورى للقاعدة الضريبية

بعد أن تناولنا شروط وخصائص الضريبة العامة التى تخضع لقاعدة أو مبدأ قانونية الضريبة، فان التساؤل الذى تثيره هذه القاعدة هو التفرقة بين العناصر والمكونات الاساسية للضريبة العامة (موضوعية واجرائية) والتى يجب أن تصدر بقانون، والعناصر الاخرى الاضافية التى تكون لازمة لتطبيق القانون والتى يمكن أن تقرر من خلال اللوائح والقرارات الوزارية أو التعليمات الادارية وغيرها، وهذا مايطلق عليه

النطاق الدستورى للقاعدة الضريبية، وهذه التفرقة ضرورية ونتيجة طبيعة موضوع القاعدة القانونية فى القوانين الاقتصادية [١]ومن بينها القوانين الضريبية لأنها قواعد مركبة وشاملة، وموضوعها يواجه امورا ووقائع عملية كثيرة ومتغيرة، ولايمكن التعرض للتفاصيل والتوسع فى الجزئيات، وهذا يستلزم لوائح وقرارات تفسيرية أو تكميلية أو اجرائية أو اعداد نماذج لامكانية تنفيذ القانون وتطبيقه، وتحديد النطاق الدستورى للقاعدة الضريبية يستلزم توافر أمرين:-

-تحديد العناصر الاساسية والقواعد المنظمة للضريبة والتى يجب أن تصدر بقانون.

-شرعية القواعد المتعلقة بالضريبة التى تصدر بناءا على قانون او لائحة أو قرار،

هذا ونجد أن العناصر الأساسية فى القاعدة الضريبية هى فقط التى تكون محلا لعدم الدستورية اذا لم تصدر بقانون لمخالفتها لمبدأ قانونية الضريبة (انشاء او تعديل او الغاء الضرائب، والاعفاء)، أو مخالفتها لنصوص دستورية أخرى، أما العناصر الثانوية (التفسيرية-الاجرائية-التكميلية) فقد تكون محلا لعدم الدستورية مثلها مثل العناصر الأساسية اذا خالفت أى قاعدة دستورية.

أ-العناصر الاساسية للضريبة (مبدأ الدستورية)

كما رأينافهى العناصر التى تمثل شروط وخصائص الضريبة العامة وهى التى يجب أن تصدر بقانون، وهى تلك المستمدة من تعريف

---

(١) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره، ص٨١-ص٨٣.

الضريبة وخصائصها (الضريبة كمبلغ نقدى او فريضة مالية اجبارية تقتضيها الدولة من المواطنين او المقيمين فيها بمالها من ولاية على اقليمها، وطبقا لمقدرتهم التكليفية، وبدون مقابل وبصفة نهائية لتحقيق النفع العام أى أهداف مالية واقتصادية واجتماعية)، ومن ثم فان الضريبة تمثل علاقة قانونية واقتصادية مالية بين الملتزم بالضريبة من جهة وبين الدول التى تفرضها من جهة اخرى، والعناصر الاساسية للضريبة تتمثل فى:

-الاشخاص الخاضعين لها -الأموال التى تسرى عليها
-كيفية تحديد وعائها -سعر الضريبة
-أحوال الاعفاء منها -كيفية تحصيلها
-الجزاءات على مخالفة احكامها -طرق حل المنازعات والطعن فيها

وقد حددت المحكمة الدستورية العليا فى أحد أحكامها[١] العناصر الاساسية للضريبة السابق تحديدها والتى يجب أن تصدر بقانون

ب- العناصر الثانوية للضريبة (مبدأ الشرعية)

تتمثل هذه فى العناصر الاضافية التى تكون لازمة لتطبيق قانون الضريبة والتى يمكن أن تصدر من خلال اللوائح أو القرارات الوزارية والادارية والتعليمات التفسيرية، وحتى يكتمل النطاق الدستورى للقاعدة الضريبية يلزم أن يتوافر فى هذه العناصر الثانوية مبدأ الشرعية من حيث أن النص الأدنى فى المرتبة يجب أن يتقيد بالنص الأعلى (مبدأ تدرج القواعد القانونية) وهذا يعنى ضرورة سيادة وسمو قواعد القانون الضريبى عند تنفيذه أو تطبيقه بالنسبة لاعمال الادارة (من اللوائح- القرارات الادارية- التعليمات او التفسيرات الادارية).

---

(١) المحكمة الدستورية العليا-القضية رقم ٣٥ لسنة ١٣ق-دستورية جلسة ١٩٩٢/١١/٧

وقد نصت على تلك القاعدة الدستورية عدة مواد من الدستور المصرى(٦٤،٦٥،١٢٠) وخصوصا المادة ١٤٤ والتى تقرر بأن "يصدر رئيس الجمهورية اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بماليس فيه تعديل أو تعطيل لها او اعفاء من تنفيذها وله أن يفوض غيره فى اصدارها ويجوز أن يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه"، وعليه اذا كان القانون يحتاج الى لوائح تنفيذية لامكانية تطبيقه جزئيا أو كليا، فلا يجب أن تتضمن تلك اللوائح من الأحكام مايخالف أو يتناقض مع القانون، كما لايجب أن تضيف اليه أحكاما جديدة أو تعدله أو تعطله أو تعفى أحد من تطبيقه، والواقع أن اللوائح التنفيذية عادة ما تصدر تنفيذا للقانون وتنظيم عملية تنفيذه، وهى من صميم اختصاص السلطة التنفيذية طبقا للدستور، والأصل أنها لاتنظم موضوعا جديدا ولكنها تكتفى بتفصيل أحكام القانون وكيفية تنفيذه وتطبيقه، وهى على قدر كبير من الأهمية بالنسبة للقوانين المالية عامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة لاعتبارات عملية تتعلق بالتفاصيل والاجراءات وقواعد التطبيق والتى تشير اليها القوانين الضريبية، وتحتاج الى مرونة فى الاصدار والتعديل ومواجهة التغيرات الاقتصادية، دون أن تمس بالقواعد الأساسية للضريبة.

هذا ونجد أن بعض القوانين الضريبية تشير فى بعض نصوصها على موضوعات محددة تحيلها، الى اللائحة لبيانها، فقد احال المشرع المصرى فى قانون الضريبة الموحدة على الدخل فى بعض موادة الى أحكام تفصيلية تصدر فى اللائحة، ثم قرر فى المادة السادسة من اصدار القانون على أن يصدر وزير المالية القرارات اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون خلال ثلاثة أشهر من تاريخ نشرة فى الجريدة الرسمية، والى أن تصدر هذه القرارات يستمر العمل باللوائح المعمول بها حاليا فيما

لايتعارض مع أحكام هذا القانون، وهنا يتعين بيان الحدود التى يجب أن تلتزمها اللائحة (وهذا ماتبعه المشرع بالنسبة للقانون رقم ١١ "لسنة ١٩٩١ الخاص بضريبة المبيعات[١]، والقانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص بشركات قطاع الاعمال العام[٢]).

من ثم فان العناصر الثانوية أو الاضافية والتى تصدر بلوائح أو قرارات ادارية هى غالبا ماتكون امور تفسيرية أو تكميلية أحال اليها القانون الضريبى بما لايخرج عن نطاقه أو مجرد نماذج لسهولة وعملية تطبيق القوانين، ومن أمثلة المواد التى تشمل قواعد تفسيرية، نص المادة (٢) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل والتى تفسر وتكمل المادة (٩) من قانون الضريبة الموحدة، ومن أمثلة المواد التكميلية التى احال عليها القانون المادة(٢١) من قانون الضريبة على الدخل، ومن أمثلة النماذج الضريبية الاقرارات الضريبية فى اللائحة التنفيذية، ومن أمثلة المواد الاجرائية المادة (٥٩) من اللائحة والتى تكمل المادة (١١١) من قانون الضريبة الموحدة.

ثالثا: المبادىء المعلنة من المحكمة الدستورية بشأن دستورية بعض القواعد الضريبية:

قد يصدر القانون الضريبى طبقا لمبدأ قانونية الضريبة، ثم يتبين بعد ذلك أن مضمون النص [٣]مخالف لبعض القواعد والنصوص

---

(١) راجع فى ذلك كتابنا: امكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة، السابق ذكره ص٤١-ص٥٣.

(٢) راجع فى ذلك كتابنا: التشريعات الاقتصادية عن قانون قطاع الاعمال العام والخصخصة ،دار الولاء للنشر شبين الكوم،١٩٩٨، ص١٥١-ص٢٠٥.

(٣) د. مصطفى رشدى: التشريع الضريبى، المرجع السابق ذكره ص٨٧.

الدستورية (المخالفة الموضوعية)، أو لم يتبع الاجراءات اللازمة التى نص عليها الدستور (المخالفة الشكلية)، وقد حددت المحكمة الدستورية بعض القواعد التى يكون فيها النص الضريبى مخالفا أو متفقا مع الدستور سواء من الناحية الموضوعية أو الشكلية، وهذه المبادئ أو القواعد مستمدة من الحالات التى عرضت على المحكمة وفصلت فيها، وتتمثل فى القواعد التالية:

- ضرورة أن يكون الهدف من الضريبة أو الباعث عليها تحقيق مصلحة مشروعة للمجتمع.
- ضرورة ألا يكون فرض الضريبة أو أسسها الموضوعية مناقضا لقواعد الشريعة الاسلامية.
- الأصل أن تفرض الضريبة على الدخل، وليس على رأس المال والا عد ذلك اعتداء على الملكية الخاصة.

- ضرورة التقيد بالعدالة الاجتماعية ومساواة المواطنين أمام تحمل الاعباء العامة، ويتفرع عن ذلك:-

- ماقررته المحكمة من أن بعض الجزاءات المقررة فى القانون الضريبى التى تمثل عقابا على مخالفة أحكامه تتعارض مع العدالة الاجتماعية.
- ماقررته المحكمة من ضرورة تحديد دين الضريبة على أساس تقدير حقيقى وفعلى لقيمة المال الخاضع لها (وعاء الضريبة) باعتبارها شرطا لازما لتحقيق العدالة الضريبية.
- ماقررته المحكمة من ضرورة تحقيق التناسب بين مقدار الدخل الخاضع للضريبة، والعبء الضريبى حتى تتحقق العدالة فى توزيع الاعباء العامة والتى نص عليها الدستور.

- ماقررته المحكمة من ضرورة تحقيق المساواة أمام القـانون (التكافؤ بين المراكز القانونية المتماثلة) باعتبـاره أسـاس العدل والحرية والسلام الاجتماعى.

هذا ويشير استاذنا الدكتور مصطفى رشدى الى الحالات التى لـم تعرض او يختلف فيها مع المحكمة الدسـتورية **وتتمثـل فـى القواعـد الاتية**[1]:

- ضرورة سمو وسيادة قواعد القانون الضريبى عند تطبيقـه أو تنفيـذه بالنسـبة لأعمـال الادارة (اللوائـح القـرارات الادارية- التعليمات او التفسيرات).
- ضرورة الربط بين اخضاع فـرض الضرائـب لموافقـة مجلس الشعب، مع مبدأ سنوية الموازنة.
- عدم رجعية القانون الضريبى للحفاظ على الحقوق المكتسبة واستقراء الأوضاع والأعباء الاقتصادية ومراعاة العدالـة الاجتماعية.

وسنعرض لبعض هذه القواعد فى المطلب الثالث، عن حدود مبـدأ قانونية الضريبة، وفى المبحث الثـالث عـن الأثـر الرجعـى لقـانون الضرائب.

---

(١) راجع فى تفاصيل الحالات التى عرضت على المحكمة الدستورية العليا-والتى استمدت منها المبادئ او القواعد الموضحة فى شأن دستورية بعض القواعد الضريبية، وكذلك الحالات التى لم تعرض على المحكمة أو يختلف فيها مع المحكمة الاستاذ الدكتور مصطفى رشدى: التشريع الضريبى: المرجع السابق ذكره ص٨٩-ص١٢١.

ثالثا: حدود مبدأ قانونية الضريبة:.

رأينا مبدأ قانونية (أو مشروعية الضريبة) نشأته وتطوره، وخصائص الضريبة العامة التى تخضع له، والنطاق الدستورى لهذا المبدأ- وكيف أن العناصر الاساسية للضريبة يتعين أن ينفرد القانون بتحديدها، أما العناصر الثانوية فيمكن أن تنظم باللوائح والقرارات الادارية ولكن فى اطار سمو وسيادة قواعد القانون الضريبى، وهذا ماأكدته المحكمة الدستورية العليا، ومن ثم يكون أو يلزم أن يكون كل مايتعلق بفرض الضريبة محددا بالقانون ومن اختصاص المشرع وقبل أن نعرض لحدود هذا المبدأ نلخص النتائج المترتبة[1] على هذا المبدأ (سبق تناولها) فيما يلى:

١-**يختص البرلمان فى المجال الضريبى بكل مايتعلق بالضريبة** العامة، وهذا ماقررته المحكمة الدستورية العليا[2]: "حيث أن السلطة التشريعية هى التى تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، اذ تتولى بنفسها تنتظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، وقواعد ربطها وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وضوابط تقادمها، ومايجوز أن يتناولها من الطعون اعتراضا، ونظم خصم بعض المبالغ أو اضافتها لحسابها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة"، **كما يختص البرلمان فى المجال الضريبى ليس فقط فيما يتصل بضرائب الدولة، ولكن أيضا فيما يتعلق** بالضرائب غير العامة، ومثلها الضرائب المحلية، فالمحليات لاتملك بشكل

---

(١) د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى، المرجع السابق ذكره ص٤٣٤-ص٤٣٧.

(٢) المحكمة الدستورية العليا-القضية رقم٣٣ لسنة ١٦ دستورية جلسة ١٩٩٦/٢/٣- الجريدة الرسمية فى ١٩٩٦/٢/١٧.

حقيقى سلطة ضريبية، وأنها تستطيع فقط اللجوء الى الضرائب التى رخصت لها من جانب المشرع وتقيم تنويعا لاسعار الضرائب المحلية فى الحدود التى قررها القانون.

٢-يفرض مبدأ المشروعيه على المشرع أن يمارس بنفسه وبفعالية كل اختصاصاته فى المجال الضريبى، ولايستطيع أن يفوض جزءا منها- تحت أى وصف مهما كان - الى السلطة اللائحية، فالتفويض لايجوز أن ينقل ولاية السلطة التشريعية بأكملها أو فى جوانبها الاكثر اهمية الى السلطة التنفيذية، والا كان التفويض مخالفا للدستور، وفى هذا الخصوص قررت المحكمة الدستورية[1] ... وكان التفويض المقرر بالنص المطعون فيه، يخول رئيس الجمهورية- وفى الحدود التى بينها قانون التفويض-انشاء ضريبة عامة فان فرضها لايكون بقانون، بل فى حدوده، وهو مايعنى مساوتها بغيرها من الفرائض المالية، لتصدر جميعها فى حدود القانون بالمخالفة لمقاصد الدستور.....، وحيث أن اقرار السلطة التشريعية للضريبة العامة التى فرضها رئيس الجمهورية على خلاف أحكام الدستور -لايزيل عوارها، ولايحيلها الى عمل مشروع دستوريا-، ولايدخل تشريعها فى عداد القوانين التى تقرها السلطة التشريعية، مقيدة فى شأن اقتراحها واقرارها واصدارها بالاحكام المنصوص عليها فى الدستور.

٣-إن مبدأ المشروعية الضريبية يعنى أن الحكومة لاتحوز مكنه انشاء فرائض أو تحديد القواعد الاساسية المتعلقة بوعائها، أو بسعرها أو

---

(١) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم ١٨ لسنة ١٦ دستورية -جلسة١٩٩٦/٢/٣، الجريدة الرسمية فى ١٩٩٦/٢/١٧.

بأنماط تغطيتها فى خارج الحالات الخاصة المقـــررة بالدســتور (المـــواد ٣٨،١٦، ٩٢،٤٧ من الدستور)، انها لاتملك سوى الاقتصار على وضـــع القواعد المحددة من جانب المشرع محل التطبيق من خلال تحديد أنمـــاط تطبيق القانون الضريبى، وهى أيضا لاتملك اضفاء الرجعية على قراراتها بفرض رسوم ضريبية، إذ الرجعية من اختصـــاص المشـــرع وبشـــروط خاصة (وسنرى ذلك فى المبحث الثالث من هذا الفصل).

٤-اذا كان يجب على البرلمان ممارسة اختصاصاته الدســـتورية الموكله اليه، فانه يمتنع عليه اغتصـــاب الاختصاصـــات الموكلـــه الـــى السلطات الاخرى، ومن ثم فقد رأت المحكمة الدستورية العليا أن المشـــرع حينما نص فى المادة ٢/١٢١ من قانون الجمارك رقم ٦٦ لســـنة ١٩٦٣، المضافة بالقانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠، والمعدل بالقرار بقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨٦ على أنه يعتبر فى حكم التهريب حيازة البضائع الأجنبيـــة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربه، ويفترض العلم اذا لم يقدم من وجـــدت فى حيازته هذه البضائع بقصد الاتجار المستندات الدالة علـــى أنـــها قـــد سددت عنها الضرائب الجمركية..." فرأت المحكمة[1] :"أن المشرع حيـــن افترض هذا العلم استنادا الى قرينه قانونيه أقامها بنفســـه وتـــدور حـــول افتراض العلم بالتهريب الجمركى لمجرد عدم تقديم مستندات تثبت ســـبق سداد الضرائب الجمركية المستحقة على السلع، ومســـتبدلا هـــذه القرينـــة بأصل البراءة الثابت للانسان بوصفه ذلك...، وحيث لايمكـــن نفـــى هـــذا الأصل عنه بمحاكمة عادلة تتبع الاجراءات والخطوات المقـــررة قانونـــا،

([1]) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم ٢٥ لسنة ١٦ دستورية جلسة ١٩٩٥/٧/٣ الجريدة الرسمية عدد ٢٩ فى ١٩٩٥/٧/٢٠.

وبأدلة جازمة تخلص اليها المحكمة وتتكون من جماع عقيدتها، وهو مايفترض أن تطرح تلك الأدلة على المحكمة لتقول فيها رأيها، ولتكون لها وحدها الكلمة فيها، والافرض عليها أية جهة أخرى مفهوما محددا بعينة للادلة القانونية.. والمشرع حينما أقام هذه القرينة القانونية فقد أعفى النيابة العامة من التزامها بالنسبة الى واقعة بذاتها تتصل بالقصد الجنائي وتعتبر من عناصره، وهي واقعة علم المتهم بتهريب البضائع الأجنبية التي يحوزها بقصد الاتجار فيها، حاجبة بذلك محكمة الموضوع عن تحقيقها، وأن تقول كلمتها بشأنها بعد أن افترض النص المطعون عليه هذا العلم بقرينة تحكمية، ونقل عبء نفيه الى المتهم، فان عمله يعد انتحالا لاختصاص كفله الدستور للسلطة القضائية واخلالا بموجبات الفصل بينها وبين السلطة التشريعية، ومناقضا كذلك لافتراض براءة المتهم من التهمة الموجهة اليه فى كل وقائعها وعناصرها، ومخالفا بالتالى لنص المادة ٦٧ من الدستور".

أما حدود مبدأ المشروعية:

أن مبدأ المشروعية يواجه بعدد من الحدود[١] فى الممارسة تتمثل فى:

١-اذا ماكان المشرع فعلا هو الذى يصوت على النصوص الضريبية (ومن ثم يصدرها البرلمان)- فإنه فى الأغلب الأعم-تقدم النصوص من جانب الحكومة، وتعد من جانب الادارة الضريبية، واذا كانت الحكومة تستطيع فرض ارادتها على البرلمان- من خلال أغلبيتها البرلمانية، أو من خلال قيادتها وسيطرتها على آلة العمل البرلمانى

(١) د.هشام البدرى: المرجع السالف ذكره، ص٤٣٩-ص٤٤٠.

التشريعى، فان ذلك يعنى أن الحكومة والادارة الضريبية يمثلا المصدر الحقيقى للقانون الضريبى.

٢-تحوز الحكومة ميزات دستورية تسمح لها بتطبيق نصوص ضريبية جديدة بسهولة أكبر عما هو الحال بالنسبة للنصوص التشريعية الجديدة، حيث تستطيع الحكومة ادراجها فى قانون الموازنة والذى احاطه الدستور والأمر الأساسى رقم ٢لسنة ١٩٥٩ بقواعد اجرائية صارمه ومدد قصيره بما يحرم البرلمان عملا من الاحاطة التامة بكل مضامينه ومحتوياته، ومن ثم يمكن للحكومة اكتساب الاقرار التسريعى لتلك النصوص بسهولة شديدة واقصى سرعة.

٣-أن مبدأ المشروعية الضريبية-وفقا للمادة ٣٤ من الدستور الفرنسى- يعرف نوعا أخر من الحدود، فهو لاينطبق على الأقساط والحصص التى تجبيها هيئات الضمان الاجتماعى، حيث تستقل السلطة اللائحية بتحديد أسعار تلك الأقساط رغم أنها تحمل نفس الصفة الالزامية للضرائب، كما لاينطبق على الرسوم شبه الضريبية، حيث تنشأ وتعدل بقرارات حكومية.

مدى مشروعية محل الضريبة

رأينا أن نناقش باختصار مسألة مدى مشروعية محل الضريبة (النشاط) والدخل المتولد عنه(الوعاء)، وهل يخضع الدخل والأرباح المتحققة نتيجة تجارة غير مشروعه كتجارة المخدرات مثلا للضريبة، ورغم أن هذه المسألة لاتدخل فى اطار مبدأ قانونية الضريبة بصفة مباشرة، لكنها تتعلق بها وبالنظام العام فى المجتمع، ونحن نتفق مع ماذهب اليه استاذنا الدكتور مصطفى رشدى من أن محل الضريبة لابد أن يكون مشروعا، وأن الدخل الخاضع لها لابد أن يكون نتاج عمل مشروع،

الا أن الاتجاه التقليدى لايفرق بين العمل المشروع والعمل غير المشـــروع فى الخضوع للضريبة، ثم صدر حكم شهير لمحكمة جنايـــات المنصـــورة بجلسة ١٩٩٦/٥/٢٥ أكد أنه لاضريبة على عمل غير مشروع، ونعــرض باختصار شديد لهذه الاتجاهات الثلاثة[١] استكمالا لمبدأ المشـــروعية مـــن جميع الجوانب.

أولا: الاتجاه التقليدى المؤيد لفرض ضريبة على العمل غير المشروع:

يرى هذه الاتجاه أن الضرائب تحصل على اى ربح مشروعا كـان او غير مشروع ويستند بالنسبة لهذا الأخير الى الاسانيد التالية:

١-أن القاعدة فى القانون المالى عموما أن الدولة تحصـــل علـــى حقها فى صورة ضريبة من دخل الممول أيا كان مصدره حتى ولو كـــان من تجارة المخدرات، وقد يبدو هذا غريبا، لكن له مبرراته، فليـــس مـــن المعقول ولا العدل أن نضع من يعمل بغير مشروعية فى وضـــع أفضـــل ممن يعمل بمشروعية، ونحصل الضرائب من صاحب العمل المشـــروع، ونترك صاحب التجارة غير المشروعه بلا محاسبة ضريبية.

٢-أن تحصيل الضرائب لايمنع من اتخاذ الاجـــراءات الجنائيـــة وخصم الضرائب من دخل تاجر المخدرات، وقد يدان التاجر، وقد يحصـل

---

(١) تفصيلات هذه المسألة أوردها استاذنا الدكتور مصطفى رشدى فى كتابه السابق الاشارة اليه: التشريع الضريبى والمالى، ص١٦-ص٥٤، وقد أبدينا رأينا فى هذه المسألة بعدم جواز فرض ضريبة على عمل غير مشروع-ونادينا بمصادره الأموال المتعلقة به فى ندوة عن المخدرات والجوانب القانونية- المترتبة عليها-كلية الحقوق-جامعة المنصورة، اكتوبر ١٩٩٤، ونشرت بمجلة الكلية فى عددها الصادر عام ١٩٩٥ ثم كان الرأى والأسانيد الرائعة التى قدمتها محكمة جنايات المنصورة الموضح، ورأى استاذنا الدكتور مصطفى رشدى

على البراءة رغم ارتكاب الجريمة (بسبب خلل فى الاجراءات مثلا)، فـاذا أفلت من العقاب الجنائى فلا يجب أن يفلت من المحاسبة المالية وتحصيـل الضرائب على أرباحه.

٣-بالفعل لايوجد نص قانونى بتحصيل الضرائب علـى تجـارة المخدرات أو أى تجارة غير مشروعه، ولكن قـانون الضرائـب يحـدد الأوعية التى تخضع للضريبة كالأرباح التجارية والصناعية، وايراد المهن الحرة، ودخل كسب العمل..... ونشاط التجارة غير المشـروعه ينـدرج تحت بند الربح التجارى الى حين ثبوت عـدم مشـروعيتها، ومصـادرة ايراداتها بحكم المحكمة، ولمصلحة الضرائب حق تحصيل الضرائب علـى النشاط الظاهر أمامها. ويؤيد ذلك ماتنص عليه المـادة ١٥ مـن قـانون الضريبة الموحدة على الدخل "تسرى الضريبة على صافى أرباح أصحاب المهن والمنشأت التجارية أو الصناعية...بغير استثناء الا مـاينص عليـه القانون"، ولم يقدر المشرع ضرورة أن يكون صافى الأرباح المنصـوص عليها فى هذه المادة مشروعا أو غير مشروع، ومن ثم تنطبق هذه المـادة على تجارة المخدرات والتجارة غير المشروعه بصفة عامة.

٤-أن فرض الضرائب على التجارة غير المشروعه لايحولها الى تجارة مشروعه، ولكنه طالما ضبط التاجر متلبسا بتحقيق ربح يجـب تحصيل الضريبة منه بغض النظر عن النشاط، وقـد لاتعـرف مصلحـة الضرائب حقيقة نشاطه ومصدر أرباحه الا بعض القبـض عليـه، وهـذا يعتبر تمسكا حرفيا بنص قانون الضرائب، فطالما هناك نشاط أدى لتحقيـق ربح تستحق عليه الضريبة.

ثانيا: وجهة نظر قضائية:

يتمثل الاتجاه الثانى فى صدور حكم شهير[١] من محكمة جنايات المنصورة فى القضية رقم ٥٣٦ لسنة ١٩٩٢ كلى بجلسة ١٩٩٦/٥/٢٥، أكدت فيه المحكمة بأنه :"لاضريبة على عمل غير مشروع" وتتمثل وقائع القضية فى أن النيابة العامة قدمت المتهم الى المحاكمة عن تهربه من أداء الضريبة على الأرباح التجارية عن تجارة المخدرات عن الفترة من عام ١٩٧٠ حتى عام ١٩٩٠.

وقد أشارت المحكمة الى :"حيث أن الأصل فى التعامل الاباحة والمشروعية، فالشئ يكون غير قابل للتعامل فيه اذا كان غير مشروع، وعدم المشروعية يرجع اما الى نص فى القانون، أو الى مخالفة النظام العام والأداب،.... ولما كان ذلك، وكان الاتجار فى المخدرات عمل غير مشروع ومخالفا للنظام العام والأداب، وورد بشأنه قانون يحرمه، فمن ثم لايجوز أن يكون محلا لالتزامه الضريبى، والالتزام الضريبى لايكون الا بنص، وقانون الضرائب على الدخل لم ينص صراحة على فرض ضريبة على تجارة المخدرات لأنها عمل غير مشروع، والأصل فى القانون المشروعية، والقول بغير ذلك يعنى أن المشرع أباح تجارة المخدرات، وهو الذى أصدر فى شأن تحريمها قانونا جزائيا خاص ضمنه عقوبات رادعة تصل الى حد الاعدام، فكيف يتجرد من ذلك وهو يصدر قانون الضرائب، فتتضارب التشريعات: تشريع يمنع وتشريع يبيح، ويصبح للعمل الواحد وجهان متضادان: محظور ومباح، والمحكمة تربأ بالمشرع

---

(١) تفاصيل ومناقشة هذا الحكم وحيثياته اوردها أ.د مصطفى رشدى فى المرجع السابق ذكره ص ٢٠.

أن يكون قد قصد باصداره قانون الضرائب على الدخـل اباحـة تجـارة المخدرات أو أى تجارة اخرى غير مشروعه كتجارة الرقيق، لأن أصـل النشاط المشروعية، ولاتجارة فيما هو غير مشروع....

وفى مجال العرف القضائى، لايستقيم مع المنطق أن يقف المتـهم فى قفص الاتهام أمام محكمة الجنايات، يدافع مـن تهمـه الاتجـار فـى المخدرات، ثم يقف أمام القضاء المدنى يطعن فى تقدير أرباحه عـن ذات التجارة، إن العقل والمنطق يلفظان ذلك التناقض، وأن المحكمـة تحـذر المشرع من هذا السقوط، ونخلص مما سبق أن لاضريبـة علـى عمـل مشروع كفله المشرع بقوانين جزائية تعاقب ممارسيه،وتصـادر أموالـهم الملوثه بالاثم والجريمة... ومن ثم فانها عملا بنص المادة ١/٣٠٤ تقضـى بالبراءة.

ويدعم وجهة نظر المحكمة فى حكمها الاعتبارات العملية الاتية:-

-ضرورة ايجاد حل أخر للحصول على أموال هذه الاعمال غـير المشروعه، بدلا من ادخالها فى اموال الضرائب التى هى أموال الشـعب، والتى يجب أن تكون بعيدة عن كل شبهه أو شك، ولايمكننـا تـرك تلـك الأموال والأرباح الهائلة دون محاسبة، والحل الوحيد هو وضعهم تحـت بند قانون الكسب غير المشروع، وفى هذه الحالة يمكننا مصادرة الأمـوال بكاملها.

-الحكم ببطلان هذه الضريبة سليم، ويتفق مع القانون والاخـلاق فمحاسبة هؤلاء المجرمين ضرائبيا، يعنى أننا نقول لـهم أنكـم اصحـاب تجارة غير مشروعه، ونحاسبكم على الكسب من هـذه التجـارة، ولكننـا نتركم أحرار، وهذا يتضمن أيضا أن نطلب من كل أصحـاب الأعمـال المجرمة كاللصوص وبيوت الدعارة وتجارة المخدرات أن يبلغوا مصلحـة

الضرائب بنشاطهم، وأن نستخرج لهم بطاقـــات ضريبيـــة، وأن يقدمـــوا اقرارات ضريبية، كما تنص على ذلك قواعد الربط والتحصيل فى القانون الضريبى وهذا غير معقول أو اخلاقى.

-القرار الخاص بتحصيل الضرائب من تجار المخـــدرات صـــدر نتيجة اعتبارات عملية ومجرد اجتهاد من احد رؤساء مصلحة الضرائـــب السابقين، فهى محاولة عشوائية لتحصيل أموال وتحصيل ضريبة الدولـــة، حتى ولو كانت من تجارة غير مشروعه، وذلك يظـــهر الدولـــة وكأنـــها تشترك مع اصحاب هذه التجارة غير المشروعه، وتتداخـــل معـــهم فـــى مصادر التمويل، ومع ذلك ينبغى ملاحظة أنه لايوجد نص بمصادره كـــل الاموال الناتجة عن تجارة غير مشروعه.

ثالثا: وجهة نظر الاستاذ الدكتور مصطفى رشدى(١):

تتمثل فى أن النظام الاقتصادى المعاصر أيا كان طبيعتـــه يقســـم النشاط الاقتصادى مصدر الدخل الى نشاط اقتصـــادى رســـمى ونشـــاط اقتصادى غير رسمى، ويتبعه فى هذا المفهوم النظـــام القـــانونى، والـــذى يعتبر الأصل فى النشاط الاباحة او الشرعية ويخضعـــه لنظـــام قـــانونى خاص به غالبا مايكون الهدف منه التنظيم والتحفيز أو الرقابة والتصحيـــح، والاستثناء النشاط الاقتصادى المؤثم والذى يتعارض مـــع النظـــام العـــام والأداب ويخضع لنظام قانونى خاص به غالبا مايكون عقابيـــا، محرمـــا ومجرما، والحقيقة أن كافة الانشطة التى توصف بأنها تجارية أو صناعيـــة أو انشطة عمل واستثمار... وغيرها مما وردت اوصافـــها فـــى القـــانون

---

(١) أورد استاذنا الدكتور مصطفى رشدى وجهة نظره واسانيده فى كتابه: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص٢٣-ص٥٥.

الضريبى ينطبق عليها وصف النشاط الاقتصادى الرسمى، وتخضع للقوانين المنظمة التى وضعت لها بشرط أن يكون موضوع هذا النشاط شرعى ومن ثم تدخل فى اطار النظام القانونى الشرعى، لذلك فلا يتصور مثلا أن يكون مجال التجارة: المخدرات، أو أن يكون موضوع نشاط العمل: الدعارة أو اللصوصية والسرقة لأن هذه الأفعال جميعها مؤثمة ولايمكن أن نطلق عليها وصف التجارة او العمل المشروع.

ومع الاعتراف بذاتيه القانون الضريبى، فاننا لانستطيع ان نلفظ كافة الأوصاف القانونية والشروط اللازمة لقيامها دون الرجوع الى النظم القانونية التى تحكم هذه الانشطة، كما لايمكن الاعتراف بها فى حالة مخالفة موضوعها للشرعية الدستورية والمبادئ القانونية الاساسية أو اذا كانت مخالفة للنظام العام والأداب، ومن البين أن كافة الأنشطة الاقتصادية التى وردت فى القانون الضريبى هى انشطة اقتصادية شرعية تقع فى اطار القطاع الشرعى، وفى مقابل النشاط الاقتصادى الشرعى ونظامه القانونى، هناك النشاط المؤثم ونظامه القانونى العقابى ومجاله قانون العقوبات والاجراءات الجنائية، والقواعد الجنائية فى مختلف فروع القانون، وقانون الكسب غير المشروع، وقانون فرض الحراسة...وهى جميعا قوانين تنهى عن ممارسة نشاط أو الامتناع عن فعله أو تجاوزه، وهذه القواعد تحكمها العديد من الاسس الدستورية المقررة بالمواد ٦٤،٦٥،٦٧،٦٩، ٧٠، ٧١، ٧٢، من الدستور.

ويضيف الدكتور مصطفى رشدى بأن القاعدة الأساسية هى أن فرض الضرائب وتنظيمها، وكذلك اسسها الموضوعية والشكلية يجب ألا تخرج عن اطار الشرعية الاقتصادية والقانونية وألا تخالف قواعد الشريعة الاسلامية أو النظام العام والأداب، وسواء تعلقت هذه الأسس

بتعريف الضريبة وأساس فرضها أو الغاية منها، أو المخاطبين بها، أو الأنشطة الخاصة بها، أو وعائها أو معدلها، وكذلك الاجراءات الخاصة بها من الاقرار والربط والتحصيل، وأن يتم هذا التنظيم فى اطار من العدالة الاجتماعية والمساواة.

والخلاصة أن الضريبة تنظيم اقتصادى شرعى تخضع له كافة الانشطة الاقتصادية، أما الانشطة غير الشرعية والدخول الناشئة عنها، فهى تخضع للنظام العقابى والأثار المالية المترتبة عليه، واذا كان هناك نقص فى معالجة هذه الانشطة فالأمر يرتبط بالسياسة التشريعية العقابية، لقد فسرت المحكمة الدستورية العليا مبدأ قانونية الضريبة على أساس ضرورة أن يحدد القانون عند فرض الضريبة عناصرها الجوهرية، فيحدد الاشخاص الخاضعين لها، والنشاط الخاضع لها، ووعائها وسعرها، وطريقة تحصيلها ، وهذه العناصر تكون بنيان الضريبة، كما أنها من القواعد الأمره المتعلقة بالنظام العام ولايجوز أن تكون مخالفة للأداب وتصدرها الدولة فى شكل قانون يستمد مصدره من الدستور.... فهل سيحدد القانون الضريبى من بين الخاضعين للضريبة تجار المخدرات واللصوص ومحترفى الدعارة..... أم أنه سيكتفى بتحديد النشاط، وكأنه يفترض وجودهم الضمنى، أنه فى الحالتين الصريح أو الضمنى سوف يكون متناقضا مع ذاته ويمثل اعترافا بأنشطتهم، أم أنه سينفى عليهم هذه الصفة بالالتزام، وعندئذ يكون تطبيق الضريبة عليهم غير دستورى.

المطلب الثالث

التفويض التشريعي وحدوده في المسائل الضريبة

بالرغم من نص المادة ١١٩ من الدستور الحالي والتي تقرر صراحة :"أن يكون انشاء الضرائب العامة وتعديلها والغاؤها بقانون، ولايعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبينة في القانون، وبالرغم من أن المادة ١٤٤ من الدستور تقصر وظيفة السلطة التنفيذية على اصدار اللوائح اللازمة لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها او اعفاء من تنفيذها، إلا أنه مازال هناك بعض من القوانين سارية ومطبقة، مثل قانون الضرائب الجمركية، وقانون ضريبة المبيعات تسمح للحكومة بتقرير بعض الضرائب أو جزء منها (التعريفة الجمركية) بما يعني امكانية التفويض التشريعي، فالمادة (٦٥) من قانون الجمارك المصري ٦٦ لسنة ١٩٦٣ تقرر بأن "يكون تحديد التعريفة الجمركية أو تعديلها بقرار رئيس الجمهورية" وقدم البعض[1] تبريرا يتمثل فيما يلي:-

-أن السلطة التشريعية فوضت السلطة التنفيذية باتخاذ زمام المبادرة بتعديل او استبدال التعريفة الجمركية، وتطبيق ذلك مؤقتا، وفي الوقت نفسه احتفظت السلطة التشريعية لنفسها بحق الاقرار أو الالغاء اللاحق، وفي اقرب وقت لما تم اتخاذه من اجراءات بشأن تعديل استبدال التعريفة من قبل السلطة التنفيذية.

-أن التعديل او الاستبدال، كما أنه ينطوي على زيادة معينة في الأعباء الضريبية مايترتب عليه جباية حق ضريبي مكتسب لصالح

---

(١) د.المهدي محمد فليفل: النظم الجمركية والتجارة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة الاسكندرية، ١٩٩٤، ص٤٩-ص٦٣.

الخزانة العامة، فانه قد يكون مقررا للاعفاء من عـــبء ضريبـــى معيـــن لصالح اصحاب الشأن.

-أن أغلب التعديلات الجوهرية فى التعريفـــة الجمركيـــة عـــادة ماتكون فى اطار سياسة اقتصادية معينة تم تحديد أبعادها من قبل الســـلطة التشريعية، كما أن التغير فى الاحكام الضريبية فى الفترات القصيرة غالبـــا مايكون نتيجة المتغيرات المستمرة فى العلاقات الاقتصاديـــة والتجاريـــة ممايستوجب ملاءمة الاحكام الضريبية لها.

-ضرورة الحرص على اختيار الوقـــت المناســـب مـــع الســـرية والسرعة فى اصدار قرارات تعديل أو استبدال التعريفة الجمركية، وذلـــك لتفادى ماقد يترتب من سلبيات على تولى السلطة التشريعية[1] ذلك:

من ثم اذا كان التفويض التشريعى يمثل حقيقة قائمة فـــى مجـــال القانون الضريبى فان التساؤل يكون حول ماهية هذا التفويض وشـــروطه، ومدى التفويض فى المسائل المتعلقة بالضرائب وأخيرا حـــدود القوانيـــن التفويضية المالية والضريبية.

---

(١) أما الراى الأخر: هو أن الدستور المصرى لايعرف ولايقر التفويض التشريعى العام، كما أن التفويض التشريعى لابد أن يكون سابقا وليس لاحقا، كما أن تصحيح السلطة التشريعية للقرار التنفيذى لن يمنع الاضرار الاقتصادية التى تترتب على القرار في الفترة مابين اصداره وتصحيحه، كما أنه يخل بمبدأ تكافؤ الفرص ومبدأ المساواة، فضلا عن أن النظم الديموقراطية واقتصاديات السوق تعطى الاولوية للشفافية والعلانية عند اتخاذ أى اجراء اقتصادى، ولامجال الأن بعد تطبيق اتفاقية الجات للسرية والمباغته وخلق التقلبات فى الاسواق وعدم استقرار الاسعار وغيرها من خصائص الاقتصاد البيروقراطى أو الشمولى، راجع فى ذلك
د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص٦٢-ص٦٣.

أولا: ماهية وشروط التفويض التشريعى

تقرر المادة ١٠٨ من الدستور المصرى التفويض التشريعى والتى تنص على :" لرئيس الجمهورية عند الضرورة وفى الاحوال الاستثنائية وبناء على تفويض من مجلس الشعب بأغلبيه ثلثى أعضائه أن يصدر قرارات لها قوة القانون، ويجب أن يكون التفويض لمدة محدودة، وأن تبين فيه موضوعات هذه القرارات والاسس التى تقوم عليها، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب فى أول جلسة بعد انتهاء مدة التفويض، فاذا لم تعرض، أو عرضت ولم يوافق المجلس عليها زال ما كان لها من قوة القانون".

ويمكن أن نستخلص من هذه المادة ماهية التفويض التشريعى وشروطه، وأن الدستور المصرى يجيز التفويض التشريعي استثناءا وفى ظروف معينة، ولكنه يضع لذلك مجموعة من القيود والشروط.

أ-ماهية التفويض التشريعى:

يعنى صدور قوانين وقرارات لها قوة القانون، ومن بينها قوانين الضرائب، بواسطة السلطة التنفيذية والتى تتمثل فى رئيس الجمهورية فقط، مع ربط ذلك بمجموعة من الشروط تتمثل فى الضرورة والاحوال الاستثنائية، والتفويض لمدة محددة من مجلس الشعب، ثم عرضها عليه وموافقته عليها.

ب-شروط التفويض التشريعي :

١-حالة الضرورة والظروف الاستثنائية: (ولن نعرض للاراء الفقهية[1]- وأحكام القضاء فى ذلك) ويرتبط بذلك تعذر عرض القانون على مجلس الشعب صاحب الاختصاص الأصيل بسبب دقة الموضوعات التى يتناولها أو سريتها أو تأثيرها على الاقتصاد القومى أو الأمن، ولايجوز لمجلس الشعب فى الظروف العادية تفويض رئيس الجمهورية فى اصدار قرارات لها قوة القانون.

٢-قيام البرلمان، أى وجود مجلس شعب فى دورات انعقاده، والحصول على اذن البرلمان.

٣-التفويض سابق وضرورة أن يتم بأغلبيه خاصة هى ثلثى أعضاء المجلس.

٤-التفويض محدد: من الناحية الشخصية بأن يكون لرئيس الجمهورية فقط، ومن الناحية الزمنية بأن يكون مؤقت ولفترة زمنية محددة، ومن الناحية الموضوعية بأن تحدد الموضوعات التى يتناولها التفويض والاسس التى يقوم عليها.

٥-يتعين عرض القرارات الصادرة بناءا على التفويض على مجلس الشعب فى أول جلسه له بعد انتهاء مدة التفويض، فاذا لم تعرض أو عرضت ولم يوافق عليها المجلس زال ماكان لها من قوة القانون بالنسبة للمستقبل فقط دون أثر رجعى. لأن هذه القرارات بقوانين انما

---

[1] د.سامى جمال الدين: لوائح الضرورة وضمانه الرقابة القضائية، منشأة المعارف، الاسكندرية، مدون تاريخ، ص٢٢٦-ص٢٤١.

د.هشام البدرى،المرجع السابق ذكره ص٤٩٨-ص٥١١.

صدرت بناء على تفويض من المجلس في جدود الدستور ولذلك لايصح تجريدها من قوتها القانونية بأثر رجعى[١].

الشروط السابقة والتفويض التشريعى فى ظلها يكون فى حالة انعقاد مجلس الشعب ، وقد نص الدستور المصرى فى المادة ١٤٧ على التفويض فى حالة غيبة مجلس الشعب (انتهاء دورته) والتى نقرر:"اذا حدث فى غيبة مجلس الشعب مايوجب الاسراع فى اتخاذ تدابير لاتحتمل التأخير جاز لرئيس الجمهورية أن يصدر فى شأنها قرارات تكون لها قوة القانون، ويجب عرض هذه القرارات على مجلس الشعب خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدورها اذا كان المجلس قائما، وتعرض فى أول اجتماع له فى حالة الحل أو وقف جلساته، فاذا لم تعرض زال بأثر رجعى ماكان لها من قوة القانون دون حاجة الى اصدار قرار بذلك، واذا عرضت ولم يقرها المجلس زال بأثر رجعى ماكان لها من قوة القانون، الا اذا رأى المجلس اعتماد نفاذها فى الفترة السابقة أو تسوية ماترتب على أثارها بوجه أخر" – وهنا يلزم توافر الشروط السابقة مثل الضرورة –دون شرط توافر الاذن المسبق.

يحدد الدستور كما يتضح مماسبق (المادتين ١٤٧،١٠٨) مايطلق عليه التفويض الخاص الذى يرتبط بموضوعات محددة وشروط محددة تستلزم فى النهاية موافقة مجلس الشعب ذاته على ما يتخذ من قرارات بناءا على هذا التفويض، ومن ثم يستطيع مجلس الشعب استثناءا أن يفوض رئيس الجمهورية فى فرض الضرائب أو تعديلها.

---

(١) د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص٦٦-ص٦٧.

ثانيا: التفويض فى الضرائب(١):

رأينا أن التفويض الخاص المحدد بشروطه يجوز استثناءا فى فرض الضرائب أو تعديلها... غير أن التفويض فى مسائل الضرائب يقتضى أن يتضمن قانون الضرائب نفسه نصوصا تخول السلطة التنفيذية سلطة اصدار قرارات تنفيذية لقانون الضرائب بما قد يتضمن بشكل أو أخر فرض ضريبة أو الغاؤها، ولكن ينبغى أن يراعى من ناحية أخرى أن السلطة التنفيذية تملك وبمقتضى الدستور سلطة اصدار اللوائح لتنفيذ القوانين بما ليس فيه تعديل أو تعطيل لها أو اعفاء من تنفيذها، وله أن يفوض غيره فى اصدارها، ويجوز ان يعين القانون من يصدر القرارات اللازمة لتنفيذه:.

لذلك يجب أن تفسر فكرة اللوائح التنفيذية لقوانين الضرائب تفسيرا متفقا مع طبيعة القانون الضريبى، فاذا كان من غير المقبول أن تتضمن هذه اللوائح فرض ضرائب جديدة أو تعديلها أو الغائها، فانه يجب تفسير ذلك فى ضوء طبيعة القوانين الضريبية، واذا كان من غير المقبول اخضاع وعاء جديد غير خاضع أصلا عن طريق اللوائح، فانه من الممكن أن تتضمن هذه اللوائح الشروط التى تحدد الأحوال التى يخضع لها هذا الوعاء للضريبة المفروضة بالقانون اذا لم يتضمن كافة الشروط التفصيلية، وعلى ذلك لاتوجد مخالفة دستورية اذا أحال القانون لقرارات وزارية لبيان قوائم السلع التى تخضع لمختلف الرسوم الجمركية، طالما أن الضرائب الجمركية قد صدرت فى شكل قانون، وعموما الأمر متروك

---

(١) د.مصطفى رشدى: المرجع السابق ذكره مباشرة ص٦٧-ص٦٨.

لكل حالة على حدة، وبحيث يفسر معنى تنفيذ القانون الضريبة فى ضـــوء الضريبة ذاتها.

وقد اقرت المحكمة الدستورية العليا هذه المبادئ فـــى حكمـــها[١] الصادر فى ١٩٩٦/٢/٣، فى القضية الخاصة بالطعن على الفقرتين الثانية والثالثة من المادة الثانية من قانون الضريبة علـــى الاســـتهلاك، وكذلـــك القرارين الصادرين اعمالا لهما من رئيس الجمهوريـــة رقمـــا ٣٦ لســـنة ١٩٨٢، ١٣٧ لسنة ١٩٨٦ بتعديل الجدول المرافق لقانون هذه الضريبـــة، حيث أن هذه المادة والقرارات الصادرة تنفيذاً لها تتناقض جميعا مع:-

أولاً: مبدأ قانونية الضريبة حيث أن انشاء الضرائـــب العامـــة او تعديلها أو الغاؤها لايكون الا بقانون.... وهذا يعنى عدم جـــواز فرضـــها بقرار رئيس الجمهورية، فى حين أن نص المادة السابقة مؤداها امكانيـــة فرضها بقرار رئيس الجمهورية.

ثانياً: عدم توافر شروط التفويض التشريعى المنصوص عليها فـــى المادة ١٠٨ من الدستور حتى ولو أقرها المجلس التشريعى بعـــد ذلـــك، حيث أن اقرار السلطة التشريعية للضريبة العامة التـــى فرضـــها رئيـــس الجمهورية على خلاف احكام الدستور-لايزيل عوارها، ولايحيلـــها الـــى عمل مشروع دستوريا ولايدخل تشريعها فى عداد القوانين التـــى تقرهـــا السلطة التشريعية، مقيده فى شأن اقتراحها واقرارها واصدارها بالاحكـــام المنصوص عليها فى الدستور.

---

(١) المحكمة الدستورية العليا. القضية رقم ١٨لسنة ١٨ق - دستورية- الصادر بجلسة ١٩٩٦/٢/٣، الجريدة الرسمية ١٩٩٦/٢/٧.

وانتهت المحكمة فى حكمها الى أنه متى كان ماتقدم، وكان النص المطعون فيه لايقيد رئيس الجمهورية- فيما فوض فيه- زمن معين يكون ميعادا موقوتا محددا سلفا من قبل السلطة التشريعية، فان مباشرة رئيس الجمهورية الاختصاص بتعديل الجدول المرافق لقانون الضريبة المطعون عليها لايكون منحصرا بين تاريخين، بل متراميا متحررا من قيد الزمن وباطلا.

ثالثا: حدود التفويض فى المسائل والضريبة:

أشرنا فى تحليلنا لماهية التفويض التشريعى وشروطه، ومجالات هذا التفويض فى الضرائب ولحدود هذا التفويض والذى أظهرته بشكل واضح المحكمة الدستورية العليا فى حكمها الشهير بجلسة ١٩٩٦/٢/٣ (القضية رقم ١٨ لسنة ١٨ق .دستورية) والسابق بيانه، ولكن نظرا لخطورة وأهمية هذا الموضوع واقتناعنا الكامل بمبدأ قانونية أو دستورية الضريبة (المادة ١١٩من الدستور)، فلا ضريبة الا بقانون ولايجوز التفويض لرئيس الجمهورية او الحكومة فى شأن انشاء الضرائب أو تعديلها او الغائها، وأن ذلك يرسخ من القيم الدستورية والديموقراطية واحترام اختصاصات السلطتين التشريعية والتنفيذية، ورغم أن ذلك يكفى ولكن نعرض لهذا الموضوع بتفصيل اكبر وفى ضوء الدراسة المقارنة[١].

(١) اعتمدنا فى ذلك على الدراسة القيمة للدكتور هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى، المرجع السابق ذكره ص٥١٨-ص٥٢٨.

يرى الفقه الغالب (كما رأينا) أن على المشرع أن يمارس-بنفسه وبفعالية-كل اختصاصاته فى المجال الضريبى، ولايستطيع أن يفوض جزءا منها -تحت أى وصف مهما كان -الى السلطة اللائحية. والا كانت عقوبة (أو النتيجة هى) عدم الدستورية، ويستند هذا الاتجاه فى فرنسا الى النمو المضطرد فى قضاء المجلس الدستورى فى المجال الضريبى منذ بداية الثمانينات ، والذى أخذ ينزع نحو رد كل المسائل غير المحددة بوضوح الى نطاق القانون وتكليف البرلمان بممارسة اختصاصاته بفعالية تحت عقوبة عدم الدستورية ان هو تقاعس.

أما فى مصر فان الأصل أن ينظم القانون كافة المسائل بنفسه كقاعدة، وألا يفوض جزء من اختصاصه التشريعى الا وفقا لضوابط محددة طبقا للتنظيم الدستورى فى هذا الصدد، وعلى ذلك فان البرلمان لايملك التفويض الا اذا أباحت له النصوص الدستورية ذلك، وفى الحدود المقررة له، ومن ثم فإذا أوجبت نصوص دستورية أن يمارس بنفسه تنظيم مسألة ما، فإنما يعنى ذلك امتناع رخصته فى تفويض وظيفته أو اختصاصه الى السلطة التنفيذية فيما يتصل بتلك المسألة: كما أشرنا من قبل فقد رفض مجلس الشيوخ فى عام ١٩٣٨ تطبيقا لذلك منح الحكومة تفويضا بتنظيم بعض الضرائب (رغم موافقة مجلس النواب)، وأكد أنه لايصح صدور الضرائب الا بقانون، استنادا الى نص المادة ١٣٤ من دستور ١٩٣٢ وحيث لايملك البرلمان النزول عن وظيفته التشريعية الموكلة اليه بنص الدستور، وهذا ما أقره غالبية الفقه.

إلا أن الممارسة لم تحترم هذه الأصول الدستورية، حيث جرت العادة على تفويض البرلمان للحكومة فى تنظيم بعض مسائل أوجب الدستور تنظيمها بقانون، ومن أمثلتها المادة الثانية (فقرة ٣،٢) من قانون

الضريبة على الاستهلاك والذى سبق تناولها، وحكم المحكمة الدستورية العليا فى ١٩٩٦/٢/٣ بعدم دستورية هاتين الفقرتين (وقد عرضنا له بالتفصيل)، ورغم أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الصادر بالضريبة العامة على المبيعات- قد الغى فى مادته الثانية- القانون رقم ١٣٣ الخاص بالضريبة على الاستهلاك،إلا أن نفس المطاعن تقوم فى حق بعض المواد من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، حيث المادة ٣ فقرة ٣ اجازت لرئيس الجمهورية اعفاء بعض السلع من الضريبة، وتعديل سعر الضريبة على البعض الأخر، أما المادة ٤ فقرة ٣ فقد اجازت للرئيس تعديل الجدولين رقمى (١)،(٢) المرافقين للقانون[١]، والمادة رقم٥ فقرة٣.

وهذا التفويض يأتى دون تحديد مسبق من جانب البرلمان للمدى الزمنى الذى يجوز فيه للرئيس مباشرة اصدار تلك القرارات، وهو مايتعارض مع نص المادة ١٠٨ من الدستور، ويجعل هذا التفويض باطل، كما أن هذه المواد قد فوضت الرئيس فى تناول نظام الضريبة بالتعديل الى درجة كبيرة، ممايعد تنازلا عن الجانب الاكثر أهمية من اختصاص البرلمان الى السلطة التشريعية، وهو مايتعرض مع المبادئ الدستورية.

والخلاصة أن هناك حدود للتفويض التشريعى فى الضرائب العامة حيث لايجوز التفويض فيها، حيث يختص بها البرلمان ويمارسها بنفسه سواء تعلق الامر باقتراح أو مناقشه او اعتماد او اصدار القوانين، واذا مافوض البرلمان رئيس الجمهورية فى ذلك، فانه يخالف بنفسه نصا

---

(١) راجع فى تفصيلات عدم دستورية هاتين الفقرتين فى المادتين المشار اليهما كتابنا: امكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى ص٥٦- ص٥٧.

دستوريا واضحا، فهو لايملك ذلك، واذا كانت هناك اعتبارات عمليـــة أدت الى اعتراف الدستور واقراره للتفويض التشريعى، فيجب أن ينظـــر اليـــه باعتباره استثناء فى ممارسة الوظيفـــــة التشـــريعية، وأن يصـــدر طبقـــا لشروطه وحدوده التى قررها الدستور، بحيث يصدر وينفذ وفقا لما تقـــرره النصوص الدستورية من قواعد ، وطبقا للقانون الضريبى ذاته.

المبحث الثالث

تفسير القانون الضريبى وتطبيقه من حيث الزمان والمكان

فى اطار مناقشة وتحليل المبادئ العامة للقانون الضريبى، والأسس والقواعد التى تحكم التشريع الضريبى، وبعد تناولنا كافة الجوانب المتعلقة بمبدأ قانونية ودستورية (مشروعية) القانون الضريبى، نرى فى هذا المبحث بعد تناول ومناقشة الموضوعات المتعلقة بتفسير القانون الضريبى وموقف الفقه والقضاء من ذلك، ونناقش كذلك مدى احترام المشرع للقواعد الدستورية الموضوعية، ثم نطاق تطبيق القانون الضريبى من حيث الزمان والمكان، حيث نعرض لمبدأ رجعية القوانين الضريبية، والأثر المباشر لها، وكذلك نشير الى المركز القانونى بالضريبة والعلاقة القانونية بينه وبين الادارة الضريبية وسوف نقسم هذا المبحث الى المطالب الأربعة الاتية[1]:-

المطلب الأول: تفسير القانون الضريبة وموقف الفقه والقضاء

المطلب الثانى:موقف المشرع من القواعد الدستورية الموضوعية

المطلب الثالث:نطاق تطبيق القانون الضريبى من حيث المكان والزمان"مبدأ الرجعية والقوانين الضريبية"

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على المراجع الأتية:

--د.عادل حشيش، الوسيط فى ضرائب الدخل: المرجع السابق ذكره ٣٥-٣٨.

--د.قدرى نقولا عطيه، ذاتية القانون الضريبى، المرجع السابق ذكره ص٩٣-ص١١١

--د.مصطفى رشدى: التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق الاشارة اليه ص١٥٠-ص٧٥٦.

--د. سمير تناغو: النظرية العامة للقانون، منشأة المعارف. الاسكندرية، ١٩٧٣، ص٧٤١-ص٧٥٦.

المطلب الرابع:المركز القانوني للمكلف بالضريبة وعلاقته بالادارة الضريبية.

المطلب الأول

تفسير القانون الضريبي وموقف الفقه والقضاء

ان تطبيق القاعدة القانونية يقتضي اولا تفسيرها، وهو مايقوم به القاضي، حيث يقوم -بإدخال النزاع المعروض أمامه في اطار الفروض الخاصة باحدى القواعد القانونية (المعاينة كمرحلة أولى)" ثم يتخذ قراره وحكمه وهو اعمال الحل الموجود في هذه القاعدة على النزاع المعروض (القرار كمرحلة أو خطوة ثانية)، ويلزم أن يسبق مرحلة المعاينة اللازمة لتطبيق القانون عملية تفسير الفروض بكل قاعدة قانونية، ويلزم أن تسبقها كذلك عملية تكييف للنزاع المعروض أمام القاضي، والأصل ان التفسير من صميم عمل القضاء، ولكن ذلك لايمنع من قيام المشرع باصدار تشريعات تفسيريه، أو من قيام الفقه بالتفسير وشرح القوانين، ومن المتفق عليه وجود ثلاث مدارس اساسية في تفسير القانون: مدرسة الشرح على المتون، والمدرسة التاريخية ومدرسة البحث العلمي الحر وهذه الاخيرة لها الغلبة والسيادة.

أما بالنسبة لتفسير القانون الضريبي فيرى الفقه الغالب أن يفسر تفسيرا ضيقا، فالفقيه جيني وهو صاحب مدرسة التفسير العلمي الحر[1] يستثني القانون الجنائي والضريبي، ويرى أنهما يفسران تفسيرا ضيقا، وأن التفسير ينحصر في حدود تفسير التشريع وحده (مدرسة الشرح على المتون والتي ترى أن التشريع هو المصدر الوحيد للقانون)، وذلك بتفسير

---

(١) د.مصطفى رشدي: المرجع السابق مباشرة ص١٥١.

نصوص التشريع تفسيرا لفظيا، فإذا لم يتوصل اللفظ الى معنـــى النــص، فيتم استخلاص هذا المعنى من محتوى النص، ويتضمن ذلـــك بــداءه أن يكون التفسير الخاص بالقوانين الضريبية تفسيرا ملتزما بنصوص القانون، ولايتضمن أى تأويل أو خروج على النص أو إضافة له، أى طبقا لمدرسة الالتزام بالنص والتى ترى أن التشريع هو المصـــدر الوحيــد للقــانون، فالضريبة تمثل عبء مالى واستقطاع اجبارى من دخول الأفراد وتعتـــبر انتقاصا من حقوق الانسان المالية فرضته ظــروف الاجتمــاع الانســانى والمصلحة المتبادلة والتضامن الاجتماعى ، ومـــن ثــم لابــد أن تقــرر الضرائب بالاراداة الجماعية المفترضة.

فالتفسير الضيق والتطبيق المباشر هو الأساس بالنســـبة للقــانون الضريبى، فحيث يكون النص صريحا وواضحا، فيجب عندئذ تطبيقه أليــا حيث "لااجتهاد مع النص"، "ولاخروج علـــى النــص"، كمــا أن القــانون الضريبى يفسر مثل غيره من القوانين ولايخضع لأيــــه قواعــد خاصــة اخرى، ومايرد على تفسير القانون الضريبى مـــن قيــود لايرجــع الــى ضرورة الاعتماد على قواعد مستقلة فى تفسيره، وانما يرجع الى قـــاعدة دستورية مستقره وهى عدم جواز فرض الضرائب بغير القانون المكتـوب، أى مراعاة المبدأ الدستورى الذى يقضى بعدم فرض أو تعديـــل او الغــاء ضريبة الا بقانون.

أما موقف القضاء من تفسير القانون الضريبى- ففى فرنسا هنـــاك اختلاف بين قضاء محكمة النقض الفرنسية والتى ترفض الأخذ بالقيـــاس فى قضايا الضرائب حيث تختص المحـــاكم العاديـــة بنظـــر المنازعـــات الخاصة بالضرائب غير المباشرة وهى لاتفرض بشكل عام وشامل ولذلــك فمن الطبيعى الا يقبل القياس بشأنها، وبين مجلس الدولة الفرنسى والـــذى

يقبل الاخذ بالقياس حيث تختص المحاكم الادارية بالنظر فى المنازعات الخاصة بضرائب الدخل والذى يوجد بشأنها نظام كامل تخضع بمقتضاه كافة الدخول للضرائب، لذلك فان الأخذ بالقياس فى شأنها لايعتبر مخالفا لارادة المشرع.

وبالنسبة للقضاء فى مصر- فان احكام القضاء تتردد بين الأخذ بالتفسير الضيق، وبين الأخذ بالتفسير الواسع بل وامكان القياس بشأن القانون الضريبى، غير أن المحكمة الدستورية العليا حسمت الموضوع باقتناعها بضرورة التفسير الضيق للقانون الضريبى حيث قالت فى احد أحكامها "وأن من المقرر أن القوانين الضريبية وكذلك التى تفرض فى نطاقها جزاءا اداريا، انما يتعين تفسيرها تفسيرا ضيقا، فلا قياس عليها، ولايلحق بها حكم غير متعلق بها[1]"، كذلك حكمت محكمة النقض فى أحد أحكامها بأنه:"المقرر فى قضاء هذه المحكمة أنه متى كانت نصوص القانون واضحة، جليه المعنى، فان البحث عن حكمه التشريع ودواعيه لايكون لها محل[2]".

كما تقوم المحكمة الدستورية العليا بالتفسير التشريعى للقوانين الضريبية طبقا لنص المادة ١٧٥ من الدستور والتى تنص على "تتولى المحكمة الدستورية العليا دون غيرها الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح ،وتتولى تفسير النصوص التشريعية، وذلك كله على الوجه المبين فى القانون"، وقد نصت المادة(٢٩) من قانون المحكمة على

---

(١) المحكمة الدستورية العليا القضية رقم ٣٣ لسنة ١٦ ق، دستورية-جلسة ٢/٣ /١٩٩٦- جريدة رسمية عدد ٧ فى ١٩٩٦/٢/١٧.

(٢) محكمة النقض،نقض رقم٢٦٥، س٣٦،ق -جلسة ١٩٧٤/١/٩، ص١١٤،مجموعة أحمد حسنى.

أن "تتولى المحكمة الدستورية العليا تفسير القوانين الصادرة من السلطة التشريعية" والقرارات بقوانين الصادرة عن رئيس الجمهورية وفقا لاحكام الدستور، وذلك اذا أثارت خلافات فى التطبيق وكان لها من الأهمية مايقتضى التوحيد.

المطلب الثانى

موقف المشرع من القواعد الدستورية الموضوعية

نتناول فى هذا المطلب موقف المشرع من بعض القواعد الدستورية الموضوعية، ومدى احترامه ومراعاته وتقيده بها، وعدم معارضتها، وتقتصر على مبدأ المساواة أمام الضرائب ، ومبدأ ضرورة الضريبة.

أولا: مبدأ المساواة أمام الضرائب:

يعد مبدأ المساواة من أهم المبادئ التى يجب أن تتوافر فى الضريبة[١]، والذى يقتضى أن يسهم كل أفراد المجتمع فى تحمل أعباء الدولة طبقا لمقدرتهم التكليفية، وبصفة عامة فان القاعدة الدستورية بخصوص المساواة أمام الضرائب يجب أن تتحرى بصفة عامة الافكار العامة لفكرة العدالة وتحقيق المساواة بين الأفراد وتضع من التطبيقات التشريعية مايصون لها قدسيتها ومايطمئن الافراد فى كل التزاماتهم الضريبية.

ويستمد أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة من المساواة أمام القانون، ومن نص المادة ١٣ من اعلان حقوق الانسان لعام ١٧٩٨ والتى

---

(١) عرضنا لذلك عند تناول الأساس القانونى لفرض الضريبة وقواعدها الاساسية- ص٩٠-ص٩٣.

تنص على "يجب أن توزع الضريبة العامة بين جميع المواطنين وفقا لقدراتهم"، ومن نص المادة ٤٠ من الدستور التى تنص على أن :"المواطنين لدى القانون سواء، وهم متساوون فى الحقوق والواجبات العامة، ولاتمييز بينهم بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة"، كما قررت المحكمة الدستورية أن "مبدأ المساواة أمام القانون ، وهو ما اوردته الدساتير المصرية جميعا أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعى، أما القانون، وهو مااوردته الدساتير المصرية جميعا أساس العدل والحرية والسلام الاجتماعى،....، وصون حقوق المواطنين وتأمين حرياتهم فى مواجهة صور من التمييز تنال منها أو لقيد ممارستها[1]"، كما أضافت المحكمة الدستورية العليا: "ان الفرائض المالية جميعها....لابد أن يتم تقريرها فى اطار الضوابط الشكلية والموضوعية التى حددها الدستور على رأسها احترام الملكية الخاصة ومبدأ المساواة أمام القانون[2]".

ويعنى مبدأ المساواة أمام الضريبة أن القانون الضريبى يجب ألا يتضمن تفرقة غير مبررة، أى بالإستناد الى الجنس أو الأصل أو الدين او العرق، كما يعنى أن المشرع لايستطيع اقامة نظام مختلف بين الممولين الا فى حدود اجراء يكون مبررا بسبب اختلاف المواقف، ومن ثم يستطيع المشرع اذا ما اختلفت المراكز القانونية اقامة نظم مختلفة طبقا للمركز الشخصى للممول، وكذلك طبقا للفئة الاجتماعية أو المهنية وأيضا طبقا للمقدرة التكليفية، فما دام هناك اختلاف فى المراكز القانونية فان موقف

([1]) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ق بجلسة ١٩٩٣/١٢/٦ مجموعة احمد هبه،١٩٩٥، ص٤٦٢.

([2]) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ ق بجلسة ١٩٩٥/٤/٨- واردة فى د.هشام البدرى، المرجع السالف ذكره ص٤٥١.

المشرع يتمثل فى حيازته سلطة تقديرية واسعة، ويستطيع اقامة نظم مختلفة فيما يتعلق بالقواعد المطبقة على تحديد وعاء أو سعر ضريبة واجراءات مقاومة التهرب الضريبى أو تلك المتعلقة بالاعفاءات الضريبية.

ان مبدأ المساواة أمام القانون الضريبى(١) يتعين أن يستند على معايير موضوعية وعقلانية، تكفل عدالتها الاجتماعية، والخلاصة أن مبدأ المساواة لايثور، لا فى حالة ما اذا نظم المشرع بطرق متباينة مواقف منتمية الى طوائف مختلفة، ولا فى حالة ما اذا خالف مبدأ المساواة لاعتبارات المصلحة العامة، لكن المشرع يلتزم فى الحالتين بأن يكون اختلاف المعاملة الناتج عنهما مرتبطا بمضمون القانون الذى أنشأة ذلك أن التمييز لايعتبر تصنيفا جائزا الا بشرط معين هو أن توجد علاقة مفهومه بين أساس التمييز والنتائج التى رتبها المشرع عليه.

ثانيا: مبدأ ضرورة الضريبة:

يعد هذا المبدأ من الأسس التى يتم الاستناد اليها فى فرض الضريبة، فالتضامن الاجتماعى بين افراد المجتمع ووجود الدولة بما لها من سلطة سيادية، وقيامها بمجموعة من الخدمات وضرورة اشباع الحاجات العامة استلزم انفاقا عاما يتم تمويله عن طريق تقرير مجموعة من الفرائض والاعباء المالية ركيزتها الضريبة والتى تهدف الى تحقيق النفع العام والتى يلزم أن يتوافر فى شأنها العدالة والمساواة (كما رأينا)، كما أنها اصبحت ضرورة اشار اليها اعلان حقوق الانسان اكدته المحكمة

(١) د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى، المرجع السابق ذكره ص٤٥٢-ص٤٥٤.

الدستورية العليا حيث قررت[١]: "ان الأموال التى تجبيها الدولة من ضرائبها العامة وثيقة الاتصال بوظائفها الحيوية، وبوجه خاص ماتعلق منها بتأمين مجتمعها، والعمل على تطويره من الناحيتين الاجتماعية والاقتصادية، ذلك أن فعالية قيامها على وظائفها هذه، يقتضيها أن توفر بنفسها ومن خلال الضريبة وغيرها من الموارد-المصادر اللازمة لتمويل خططها وبرامجها ..... فاذا لم يكن ثمة نفع عام يتصل بالأغراض التى يقتضيها صون مصالح مواطنيها ورعايتهم، أو تدخلها مجاوزا الحدود التى يتعين أن يقع الانفاق فى نطاقها، فان عملها لايكون مبررا من الناحية الدستورية.

على ذلك فان المشرع يقدر ضرورة الضريبة ويجعلها امرا لازما للدولة والمجتمع، ولكنه يربط ذلك بتحقيقها الصالح العام وأن تصدر الضريبة فى اطار من العدالة والمساواة وبالقدر الذى يتفق مع النفع العام، فمبدأ ضرورة الضريبة يرتبط بتنظيم الحياة الاجتماعية فى مختلف جوانبها وحيث يجب أن يخضع لها جميع افراد المجتمع.

ويرى البعض[٢] أنه ينتج من المبدأ الدستورى لضرورة الضريبة أن تعد مقاومة التهرب الضريبى هدفا ذا قيمة دستورية، وقد يستدعى تطبيقه تقييد حريات معينة أو تقييد بعض المبادئ الدستورية ومن ثم فقد اعطى المجلس الدستورى وباسم مبدأ ضرورة الضريبة، للادارة الضريبية فى اطار مقاومة التهرب الضريبى امكانية المساس بحق الملكية

---

(١) القضية رقم ١٩لسنة ١٥ قضائية دستورية، جلسة ١٩٩٥/٤/٨ السابق الاشارة اليها.

(٢) د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى،المرجع السابق ذكره ص٤٥٩.

وبحرمة المسكن، ولكن بشرط أن يتم ذلك فى كل الأحوال- باحترام المادة ٦٦ من الدستور (الفرنسى) أى تحت الرقابة الفعلية للسلطة القضائية.

كما أن المحكمة الدستورية العليا[1] (فى مصر) قد وضعت ضوابط لهذا المبدأ حيث اشارت الى أن "قانون الضريبة العامة وان توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على ايرادها هدفا مقصودا.... منه ابتداء، الا أن مصلحتها هذه ينبغى موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوما واطارا مقيدا لنصوص هذا القانون، فلا يكون دين الضريبة سواء بالنسبة الى من يلتزمون بها أصلا، او يكونون مسئولين عنها- متمحضا عقابا بما يخرجها عن بواعثها الأصلية والعرضية وبفقدها مقوماتها بالتالى لتنحل عدما........ ولايجوز أن تعمد الدولة كذلك استيفاءا لمصلحتها فى اقتضاء دين الضريبة الى تقرير جزاء على الاخلال بها يكون مجاوزا بمداه وتعدده-الحدود المنطقية التى يقتضيها صون مصلحتها الضريبية والا كان هذا الجزاء غلوا وافراطا.. ليختل مضمونها بما ينافى القيود التى فرضها الدستور فى مجال النظام الضريبى.

المطلب الثالث

نطاق تطبيق قانون الضريبة من حيث المكان والزمان "رجعية القوانين الضريبية"

ان القانون المنظم لضريبة معينة أو مجموعة من الضرائب ينطبق فى مكان معين وفى زمان معين مثله فى ذلك مثل القوانين

([1]) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم٣٣ لسنة ١٦ قضائية دستورية ،جلسة ١٩٩٦/٢/٣.

الاخرى، ويترتب على ذلك إثارة بعض المشاكل المتعلقة بنطـاق تطبيـق القانون الضريبى من حيث المكان، ومن حيث الزمان، وكقاعدة عامة فـان القانون الضريبى يخضع من حيث المكان لمبدأ اقليميه الضريبة، ويخضـع من حيث الزمان للقواعد العامة المحددة فى هذا الخصوص، ولكـن تثـار مسألة الاطار السنوى للقوانين الضريبيـة ورجعيتـها ونعـرض لذلـك باختصار كما يلى.

أولا: نطاق تطبيق قانون الضريبة من حيث المكان:

كما ذكرنا فان القانون الضريبى يخضع من حيث المكـان لمبـدأ اقليمية الضريبة، أى ينطبق على اقليم الدولة كله ولايتعـداه الـى اقـاليم الدول الاخرى، ورغم ذلك فقد تأخذ بعض الـدول بتنظيمـات واتفاقـات تقضى بعدم سريان القانون الضريبى فى مجموعة أو فى اجزاء منه علـى بعض المناطق من اقليم الدولة، كما هو الحال بالنسبة للمناطق الحرة، كمـا قد تمنح الدولة بمقتضى اتفاقات محددة دول أخـرى اعفـاءات ضريبيـة (المجالات الدبلوماسية والقنصلية).

هذا ويتم تطبيق القانون الضريبى للدولة المحددة بشأن المنازعـات التى تعرض على القضاء فيها، والأصل أن يمتنع القاضى عـن تطبيـق القانون الضريبى الأجنبى حيث أن قواعد الاسناد تقتصر على المعـاملات الدولية الخاصة، أما علاقات القانون العام وماتتضمنه من طـابع سياسـى فانها تخرج من مجالات القانون الدولى الخاص الذى يبيح للقـاضى فـى أحوال معينة أن يطبق القانون الأجنبى ومع ذلك يرى فريق من الفقـه[1] امكان التجاء القاضى الى القانون العام الأجنبى، ومن ثم القانون الضريبـى

([1]) د.مصطفى رشدى، التشريع الضريبى والمالى، المرجع السابق ذكره ص١٦١.

فى بعض الأحيان وبصفة تبعية وليس بغرض الفصل فى مسألة الخضوع للضريبة وفقا للقانون الاجنبى فى ذاتها.

ويطبق القانون الضريبى تطبيقا اقليميا، أى يطبق على كافة الوقائع والتصرفات التى ترتبط بهذا الاقليم طبقا لمعيار التبعية الاقتصادية بفرض الضريبة على الايرادات الناجمة عن النشاطات التى تتم على اقليمها، أو معيار التبعية الاجتماعية ، حيث اقامة اصحاب النشاط وموضوع النشاط ذاته وفى الحالتين بصرف النظر عن جنسية اصحاب النشاط أو الملاك، كما يمكن للدولة أن تفرض الضريبة على رعاياها خارج اقليمها تطبيقا لمعيار التبعية السياسية.

ومن المتصور طبقا لمبدأ اقليمية الضريبة أن تتعدد الضرائب التى تفرضها الدول المختلفة على نفس الوعاء فيحدث الازدواج الضريبى الدولى (وقد سبق تناول ذلك فى الفصل الثانى)، وتعقد بشأنه اتفاقات دولية لمواجهته.

ثانيا: نطاق تطبيق الضريبة من حيث الزمان:

يخضع القانون الضريبى للقواعد العامة فى هذا الشأن والتى تقضى بالأثر الفورى وعدم رجعية القوانين الضريبية الا بنص صريح فى القانون، وقد أشار الدستور الحالى الى هذه القاعدة العامة، ولكنه أجاز الأثر الرجعى فى القوانين فيما عدا المواد الجنائية بنص خاص فى القانون حيث تنص المادة ١٨٧ على أنه "لاتسرى أحكام القوانين الا على مايقع من تاريخ العمل بها ولايترتب عليها أثرا فيما وقع قبلها، ومع ذلك يجوز فى غير المواد الجنائية النص فى القانون على خلاف ذلك بأغلبية اعضاء مجلس الشعب"، وينطبق هذا النص على القانون الضريبى فلا يكون له

أثر رجعى الا بنص خاص فى القانون، وبمراعاة الشروط المنصوص عليها فى هذه المادة.

وقد استقر قضاء النقض على أن هذه الرخصة لتقرير الأثر الرجعى قاصرة على القوانين التى يصدرها البرلمان، فاذا كانت هناك ضرائب تقرر بناءا على القانون من جهات اخرى غير البرلمان (مثل الضرائب المحلية[١])، فانه لايجوز فيها تقرير الأثر الرجعى، فاذا لم يوجد نص صريح عن الرجعية ، يجب تطبيق المبدأ الأساس وهو عدم الرجعية أو انعدام الأثر الرجعى للقانون، ولكن اذا كان القانون الضريبى الجديد لايسرى بأثر رجعى، فهو يسرى بأثر مباشر على كل نشاط يخضع لهذا القانون، فاذا كان تاريخ العمل بالقانون الجديد يتخلل النشاط المذكور، فهو يسرى على النشاط كله، وذلك تطبيقا لمبدأ الأثر المباشر للقانون، كذلك فان القانون التفسيرى يسرى منذ صدور التشريع الأصلى المفسر طالما لم يضف جديدا، حيث لايعد ذلك خروجا على مبدأ عدم الرجعية، ومن ثم فانه يسرى بالتالى على جميع الوقائع اللاحقة لنفاذ هذا التشريع[٢].

ثالثا: الاطار السنوى للقوانين الضريبية(٣):

أثارت هذه المسألة جدلا فقهيا واسعا وخاصة فى فرنسا حيث يتم ربط تحصيل الضرائب بالأطار السنوى للموازنة العامة، ويشير العميد دوجى على أن الضريبة لايمكن أن تنشأ الا لمدة سنة واحدة، وأنها تعد

---

(١) د.عادل حشيش:الوسيط فى ضرائب الدخل، المرجع السابق ذكره ص٣٩-ص٤٠.

(٢) محكمة النقض-الطعن-رقم ٤٦٦، سنة ٤٧ق جلسة ١٩٧٩/١/٣٠-فى قضاء النقض الضريبى د.أحمد حسنى، منشأة المعارف، الاسكندرية،١٩٨٦، ص١٤.

(٣) د.هشام البدرى: الدور التشريعى للبرلمان فى المجال المالى، المرجع السابق ذكره ص٣٢٦-ص٣٣٢. وقد اعتمدنا عليه فى تناول الاراء المختلفة فى هذا الشأن.

لاغية اذا لم يرد ذكر بشأنها فى قانون الموازنة السنوى، وقانون الموازنة السنوى عندما يشير الى تلك الضرائب انما يعيد احياء القوانين المنظمة لها، الا أن ذلك لايقتضى قيام البرلمان كل سنة باقرار قوانين جديدة للضرائب ليصدرها رئيس الجمهورية من جديد.

وينتقد جيز رأى دوجى: مقررا أن قانون الموازنة ليس فى الحقيقة الا شرطا لتطبيق الضريبة (نظرية العمل الشرطى)، فهو شرط ميلاد لاختصاص الموظفين المحملين بعبء تحديد دين الضريبة وتحصيله. هذا ومن الصعب قبول رأى دوجى، حيث جرت المجالس النيابية على اصدار قوانين ضريبية دائمة وقائمة ومستقرة ومستمرة لتشكل بذلك جزءا هاما من النظام القانونى الى أن يتناولها المشرع بالتعديل أو الالغاء، ولايفعل قانون الموازنة السنوى فى ظل الجمهوريات الفرنسية المتعاقبة سوى الاشارة إلى السماح بالاستمرار فى تحصيل الضرائب استنادا الى القوانين الموجودة فعلا. والتى لاينتهى العمل بها مع نهاية السنة المالية لقانون الموازنة السنوى وانما تظل قائمة ومعمولا بها.

أما الفقه المصرى(١): فانه لايختلف حول خضوع القوانين الضريبية للقواعد العامة لسائر القوانين، حيث لاتصدر الا اذا أقرها البرلمان، فهى لاتنشأ أو تعدل أو تلغى الا بقانون وذلك وفقا للدساتير المتعاقبة، ومن ثم فان ميزانية الايرادات فى قانون الموازنة لايمكن اعتبارها منشئة لحقوق لصالح الدولة، ولكنها شرط لتحصيل الايرادات، وأن المركز القانونى للممول يتحدد وفقا لتشريع الضرائب أى القانون الضريبى، وقانون ربط الموازنة هو الذى يعد بمثابة الاذن السنوى

---

(١) د.هشام البدرى،المرجع السابق مباشرة ص٣٣٣-ص٣٣٦.

لتحصيل الايرادات المقررة بقوانين الضرائب، وهو بالتالى ليس منشئا لمركز قانونى جديد.

وهناك جانب اخر من الفقه[١] ونحن نتفق معه ونأخذ برأيه وهو أن وجود الضريبة وتحصيلها نابع من قانون الضريبة ذاته ودون حاجة الى الاستناد الى قانون الموازنة العامة، فلا يوجد ارتباط بين موازنة الايرادات العامة وبين تحصيل الضريبة، فالضريبة تستند فى وجودها الى القانون الموضوعى المنظم لها، والذى يعلو الاطار السنوى لقانون ربط الموازنة، وهو نفسه أى قانون الضريبة الذى يعد السند القانونى لعملية تحصيلها، وهذا مايجرى عليه التطبيق فى الواقع العملى ومايؤكده المطالبات المستمرة من الادارات الضريبية فى مواجهة الممولين لسنوات عديدة، كما أن نسبة ١٠% فقط هى التى تلتزم بتقديم الاقرارات السنوية عن دخولها وايراداتها.

رابعا: تقرير الاثر الرجعى للقانون الضريبى استثناء:

رأينا أن القاعدة العامة هى سريان القوانين الضريبية بأثر مباشر، ويكون الاثر الرجعى استثناء على القاعدة العامة، وقد اشارت المحكمة الدستورية العليا الى أنه.... لاغضاضه فى تضمين القوانين الضريبية أثرا رجعيا- الا أن ذلك يجب على كل حال أن يبقى فى اضيق الحدود الممكنة وعلى سبيل الاستثناء[٢]..... ومن ثم يجب أن يستند الأثر الرجعى للضريبة الى مصلحة مشروعه وأن تقوم صلة منطقية فيما بين

---

(١) د.عادل حشيش، المرجع السابق ذكره ص٣٣.

(٢) المحكمة الدستورية العليا-الدعوى رقم ٢٣ لسنة ١٢ق. دستورية جلسة ١٩٩٣/١/٢ – فى د. هشام البدرى المرجع السابق مباشرة ص٣٣٨

تلك المصلحة المشروعه وبين النصوص التى أقامت الأثر الرجعى للضريبة، وبحيث ان إنتفت المصلحة المشروعة، أو أن قامت مصلحة مشروعة لكن تخلفت العلاقة المنطقية فيما بين تلك المصلحة المشروعة وبين النصوص القانونية المنظمة للأثر الرجعى، فإن الأثر الرجعى يكون هنا مفتقرا للسند القانونى بما يشوبه بعيب مخالفة الدستور.

المطلب الرابع

المركز القانونى للمكلف بالضريبة وعلاقته بالادارة الضريبية[1]

أشرنا فى نهاية الفصل الثانى عند تناول مشكلة نقل العبء الضريبى الى العلاقة بين المكلف القانونى باداء الضريبة وهو ذلك الذى حدده المشرع فى القانون الضريبى (بالنسبة لضريبة ما) ويعد مسئولاً عن اداء الضريبة للخزانة العامة، والمكلف الفعلى وهو ذلك الذى يقوم بدفع الضريبة فعلا وهو هنا الممول، وقد يكون هو المكلف القانونى، وقد يكون شخصا أخر غيره استطاع المكلف القانونى أن ينقل عبء الضريبة اليه طبقا للشروط السابق تناولها.

أما فى هذا المطلب فنعرض باختصار للمركز القانونى للمكلف بالضريبة، والعلاقة القانونية بينه وبين الادارة الضريبية، والذى يتحدد طبقا للنصوص القانونية للتشريع الضريبى، وقد عرضنا للكثير من جوانبها والتى تتسم بأن الدولة تقرر فرض الضريبة بمالها من سلطة سيادية ومن ثم تنفرد بوضع النظام القانونى للضريبة مع وضع الضوابط الدستورية والقانونية لتحقيق المبادئ المستقرة والسابق تناولها، على أن ما

---

(1) اعتمدنا فى تحديد ذلك على استاذنا الدكتور محمد دويدار: نظرية الضريبة والنظام الضريبى ،المرجع السابق الاشارة اليه ص١١٨-ص١٢٢.

نحرص على الاشارة اليه هو أنه يتعين أن نفرق فى شأن تحديد المركز القانونى للمكلف بين وضع وانشاء النصوص القانونية المحددة لها، وبين قابليتها للتنفيذ، وتطبيقها، حيث من البديهى أن تثار العديد من الأمور والمسائل والمشاكل فى كل مرحله.

هذا ويمكن بشكل عام تحديد المركز القانونى للمكلف بالضريبة وعلاقته القانونية بالاجهزة الضريبية من خلال:-

- النصوص الدستورية المقررة لمشروعية الضريبة.
- القانون الضريبى الذى يحدد فرض ضريبة معينة.
- قانون الموازنة العامة للدولة (قانون مالية الدولة السنوى).
- أعمال الادارات الضريبية (القرارات والتعليمات والتفسيرات والاجراءات)
- ويكون لكل من هذه النصوص والأعمال دور مختلف بالنسبة للمركز القانونى للمكلف.
- **فالنصوص الدستورية الخاصة بالضريبة** تحدد كما رأينا المبادئ الدستورية المستقرة وتعبر عن قاعدة قانونية ومشروعية الضريبة وتكفل تطبيقها واحترامها.
- **أما القانون الضريبى**- أى مختلف التشريعات الضريبية، وهى التى تحدد الأساس الاقتصادى والقانونى للضريبة، وتضع قواعد قانونية موضوعية لها صفة العمومية والتجريد، فهى تحدد الاشخاص الخاضعين للضريبة ، والمادة الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها والواقعة المنشئة للضريبة، ومقدار الضريبة وسعرها والاعفاءات المقررة، وطرق الطعن.. كل ذلك يخلق مركز قانونى موضوعى عام وغير شخصى، ولكنه (كما رأينا) غير قابل للتطبيق ويرتبط بقانون اجرائى محدد.

-وبالنسبة لقانون الموازنة العامة للدولة، فانه يجيز اقتضاء الضريبة في ظل الشروط التى حددها قانون الضريبة ، وهو لايخلق وضعا قانونيا جديدا، ولكنه الشرط الضرورى الذى يسمح للادارة الضريبية بالبدء فى التنفيذ، ومن ثم يجعل المركز القانونى الموضوعى للمكلف الذى خلقه قانون الضريبية قابلا للتنفيذ لمدة سنة.

-أما بالنسبة لأعمال الادارة الضريبية- فتتمثل فى تطبيق القواعد العامة لفرض الضريبة بالنسبة للمكلفين (ولكل ضريبة معينة فى القانون الضريبى)، ونجد أن أهم أعمال الادارة بالنسبة للضرائب المباشرة هو جدول التكليف الذى يتضمن أسماء المكلفين، وهذا لايخلق المركز القانونى للمكلف ولكنه يطبق على شخص المركز القانونى الذى حدده قانون الضريبة، كذلك يمكن أن يكون عمل الادارة الضريبية فى شكل قرار ادارى عادى أو عمل ادارى كما يحدث بالنسبة للضرائب غير المباشرة، ان اعمال الادارة الضريبية اذن تطبق المركز القانونى الموضوعى السابق خلقه على شخص ليصبح المكلف المشخص فى جدول التكليف بالنسبة للضرائب المباشرة، أو المحدد بالعمل الادارى المختلف بالنسبة للضرائب غير المباشرة.

لذلك كما يوضح استاذنا الدكتور محمد دويدار[1] فان المركز القانونى للمكلف بالضريبة هو مركز شرعية موضوعية، وهو مايسمح للادارة الضريبية أن تعدل فى مقدار للضريبة سبق أن قبلته، كما يسمح للمكلف بأن ينازع ويطعن اداريا وقضائيا فى تحديد هذا المركز القانونى

---

(١) د.محمد دويدار :نظرية الضريبة والنظام الضريبى، المرجع السابق ذكره ص١٢١-ص١٢٢.

الموضوعى الذى يمكـــن أن يتضمـــن للشـــرائح الاجتماعيـــة المختلفـــة مواصفات داخلية مختلفة باختلاف قوانين الضرائب واختـــلاف الحلـــول الموضوعية، ومن ثم اختلاف المعاملة الضريبية، الا الاستفادة من المتـــاح من رقابة على دستورية القانون الضريبى ابتداء إما من مبدأ شـــرعية أو مشروعية الضريبة اذا كانت الرقابة الدســـتورية ترتكـــز علـــى مجـــرد المبادئ، وأما من النص الدستورى على شرعية الضريبة، وهـــو مـــايمثل بالحتم ركيزة لهذه الرقابة وذلك ليبعد المسلك الضريبى للادارة عمـــا قـــد يمس بحقوقه فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية (تخضع اعمال الادارة للرقابـــة القضائية: الادارية كعمل ادارى، والموضوعية بالنســـبة لتطبيـــق قـــانون الضريبة)، وانما فى حدود المركز القانونى الموضوعى الذى خلقه القـــانون الضريبى، وجعله قانون الموازنة قابلا للتنفيذ وطبقته أعمال الادارة علـــى أشخاص بعينهم لتقتضى منهم مقدار الضريبة المقررة".

الباب الثانى

فى

الضرائب غير المباشرة فى الهيكل الضريبى المصرى

الضرائب الجمركية - ضريبة الدمغة - الضرائب السلعية

الضرائب على الانفاق - ضرائب الاستهلاك

الضرائب العامة على المبيعات

مقدمة

أشرنا فى البداية الى تركيزنا فى دراسة الهيكل الضريبى المصرى على التشريعات المتعلقة بالضرائب غير المباشرة، (الكتاب الأول) بصفة عامة، والضرائب على الانفاق أو الضرائب السلعية (او ضرائب الاستهلاك) بصفة خاصة- ويمثل ذلك موضوع الدراسة والتحليل فى هذا الباب الثانى، كما رأينا الأنواع المختلفة للضرائب فى الهيكل الضريبى المصرى الحالى سواء فيما يتعلق بالضرائب المباشرة ، أو الضرائب غير المباشرة.

هذا وبعد أن تناولنا ماهية وطبيعة وعناصر وخصائص ومحددات كل من النظام الضريبى، والهيكل الضريبى وصوره بشكل عام وفى النظام الضريبى المصرى بشكل خاص، ثم تناولنا الخطوط الرئيسية لنظرية الضريبة من حيث أساسها الاقتصادى (المقدرة التكليفية) ومفهوم الدخل والايرادات والمكاسب المتحققة التى يأخذ بها المشرع الضريبى كأساس لفرض الضريبة والأساس القانونى للضريبة وتكييفها وقواعدها ومبادئها الاساسية وتنظيمها الفنى، ثم المشكلات القانونية والفنية التى تثور وموقف المشرع الضريبى منها.

ولما كانت القوانين الضريبية هى أساس تطبيق الضرائب، فلا ضريبة الا بقانون، ومن ثم كان من اللازم علميا ومنهجيا وفلسفيا لكى ندرس تشريع أو قانون ضريبى محدد، أن نرى طبيعة وماهية القانون الضريبى واستقلاله ومصادره وعلاقته بالعلوم الاخرى، ونظراً لأهمية وخطورة الضريبة فقد أحاطتها معظم الدساتير بحماية خاصة، وأوردت العديد من المبادئ والنصوص المتعلقة بالضريبة بهدف تحقيق التوازن بين حقوق الفرد وحقوق الدولة، وأن تتقرر الاعباء الضريبية على أسس

من العدالة والمساواة لذلك كان تناولنا لقانونية الضريبة ومشروعيتها والتى انشغل بها الفقه المالى والضريبى وكذلك كل فقهاء القانون العام- حيث تناولنا مبدأ أو قاعدة دستورية الضريبة والاختصاص الأصيل بفرض الضريبة والتفويض التشريعى وحدوده، كما أشرنا الى اهتمام القضاء بمختلف أنواعه ودرجاته وخصوصا محكمة النقض، والمحكمة الدستورية العليا فى تناول ذلك كله فضلا عن دور كل من الفقه والقضاء فى تفسير القانون الضريبى، وتحديد نطاق تطبيقه من حيث المكان والزمان واعمال الأثر المباشر او الرجعى للقوانين الضريبية، ونحن نعتقد أن رؤية وتحليل ذلك يمثل أساس تناول وتحليل ودراسة أى تشريع ضريبى فى أى مجتمع أو نظام ضريبى سواء بالنسبة التشريع الضريبى المصرى أو أية تشريعات ضريبية مقارنة.

فى هذا الباب سنتناول بالتحليل والدراسة الضرائب غير المباشرة فى التشريع الضريبى المصرى والذى يشمل فى الوقت الحالى الضرائب الجمركية والتى تتقرر بمناسبة عبور السلع اقليم الدولة (وخصوصاً على الواردات)، والضرائب التى تفرض على الدخل بمناسبة انفاقه أى الضرائب على الانفاق، أو على الاستهلاك، والضرائب التى تفرض على رأس المال بمناسبة تداولة أى انتقال ملكيته من شخص الى أخر، والضرائب على التداول والتصرفات، وسوف نرى فى هذا الباب كل من الضرائب الجمركية وضرائب الدمغة، ثم الضرائب على الانفاق ويكون التركيز على الضريبة العامة على المبيعات من حيث الأحكام العامة وخصائصها، ووعائها والمكلفون بها وتحديد قيمتها وسعرها- وجوانبها القانونية...الخ ، وسوف نقسم هذا الباب الى فصلين على النحو التالى:

الفصل الأول: تطور الضرائب غير المباشـــرة فـــى التشـــريع الضريبـــى المصرى

الفصل الثاني: مبادئ وأحكام وعناصر التنظيم القانونى والفنى للضريبـــة العامة على المبيعات.

الفصل الأول

تطور الضرائب غير المباشرة فى التشريع الضريبى المصرى

أشرنا فى الباب الأول لتطور الهيكل الضريبى المصـــرى فـى خطوط عامة ، ونركز فى هذا الفصل على ملامـــح وسـمات وعنـاصر وأشكال الضرائب غير المباشرة فى الهيكل الضريبى المصـــرى الحـالى وكما أشرنا فهى تشمل الضرائب الجمركية (التعريفة الجمركية) وضريبـة الدمغة، ثم الضرائب على الانفاق، أو الضرائب السلعية، وسنعرض لكـل منها بايجاز ولما كان لاتفاقيات الجات الاخيرة أثار جوهرية على التعريفـة الجمركية المصرية فسنعرض لها،مع الاشارة الى أنه بالنسبة للضرائــب على الانفاق سيتم الاشارة الى تطورها واشكالها الرئيسية، أمـا الدراسـة التفصيلية للضريبة العامة على المبيعات فسيتم تناولها فى الفصل الثـانى من هذا الباب، وعلى ذلك فسوف نتناول فى هذا الفصـل الموضوعـات التالية فى ثلاثة مباحث كما يلى:-

المبحث الأول: تطور نظام التعريفة الجمركية وأثارها.

المبحث الثانى: اتفاقية الجات الأخيرة والتعديلات فـى نظـام التعريفـة الجمركية.

المبحث الثالث :ضريبة الدمغة.

المبحث الرابع: تطور وخصائص الضرائب على الانفاق.

المبحث الأول

تطور نظام التعريفة الجمركية و آثارها (1)

من المتفق عليه أن التعريفة الجمركية احد أهم الأساليب التى تلجأ إليها جميع الدول فى سياستها المتعلقة بالتبادل الدولى من حيث وضع قيود على التجارة الدولية فى مجال الصادرات والواردات من السلع والخدمات. وتحركات رؤوس الأموال والاستثمارات، ويطلق على هذه القيود بالقيود التعريفية، أما القيود الأخرى التى تعتمد على وسائل وأساليب أخرى غير التعريفة الجمركية، مثل الحصص بمختلف أنواعها، التصنيف والتقييم الجمركى، تنظيمات مكافحة الأغراق، الدعم، التعليمات الفنية والصحية، التوريد الحكومى، الضرائب الأخرى (بخلاف الضرائب الجمركية) فضلاً عن متطلبات المحتوى المحلى وأداء الاستثمار الأجنبى، وبعض القيود غير التعريفية فى مجال الخدمات ويطلق على هذا النوع الثانى من القيود بالقيود غير التعريفية.

وسنرى فى هذا المبحث :

١- الأساس الاقتصادى والقانونى للتعريفة الجمركية.

٢- التنظيم الفنى للتعريفة الجمركية.

٣- آثار التعريفة الجمركية.

---

(١) تناولنا تطور الضرائب الجمركية فى الهيكل الضريبى المصرى منذ بداية القرن التاسع عشر، وعندما أنشأ محمد على ديوان الجمارك فى عام ١٨٣٠ وحتى بداية التسعينات من هذا القرن، وبالنسبة لهذا المبحث الأول والمبحث الثانى عن تطور التعريفة الجمركية، وأثار اتفاقية الجات الاخيرة على التعريفة الجمركية المصرية فيمثل جزءاً من بحث لنا فى هذا الموضوع نشر فى مجلة البحوث القانونية والاقتصادية-العدد التاسع عشر، كلية الحقوق-جامعة المنصورة.

المطلب الأول

الأساسى الاقتصادى والقانونى للتعريفة الجمركية

إذا كانت التجارة الدولية ترتكز على تقسيم العمل والتخصص الدولى وهذا الأخير يتوقف مداه على نطاق السوق العالمى، فإن التوسع فى التخصص الدولى يستلزم توسيع التبادل التجارى الدولى وعدم وضع قيود إدارية أو تنظيمية أو اقتصادية من أية دولة، أى سيادة وضمان استمرار حرية التجارة الدولية، ولكن التساؤل الذى يفرض نفسه هل يتحقق ذلك فى مجال الممارسة الفعلية ؟ حيث أن مانشاهده هو التوسع المستمر فى وضع قيود على التجارة الدولية وتدفقات السلع والخدمات ورؤوس الأموال والأشخاص، وتتعدد الأسباب التى تدعو إلى ذلك سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية أو قومية سياسية، والأساس، الذى ترتكز عليه وضع هذه القيود يتمثل فى السياسة الاقتصادية التى تتبعها الدول بصفة عامة، والسياسة التجارية فى مجال العلاقات التجارية مع الدول الأخرى بصفة خاصة.

تعنى السياسة الاقتصادية مجموعة الاجراءات التى تتخذ فى مجال الواقع العملى من أجل تحقيق أهداف معينة، وإذا كنا بصدد الحديث عن السياسة التجارية فى مجال التبادل الدولى فانها تعنى مجموعة الاجراءات التى تتخذها الدولة فى مجال علاقاتها الاقتصادية الدولية بصفة عامة، وعلاقاتها التجارية مع العالم الخارجى بصفة خاصة بغرض تحقيق أهداف معينة من أهمها التنمية الاقتصادية، أو تحقيق التوازن مع العالم الخارجى واستقرار سعر الصرف ... الخ. ومن المتفق عليه وجود نوعين رئيسيين من السياسات التجارية[1] : الأول : سياسة حرية التجارة، والثانى : سياسة تقييد التجارة أوالحماية.

---

(١) كتابنا : محاضرات فى مبادىء العلاقات الاقتصادية الدولية - الفصل الرابع من ص٩٠-ص١٣٠، دار الولاء، شبين الكوم، ١٩٩٦.

هذا ويندر تحقيق هذين النوعين بشكل كامل فى مجال الواقع العملى الملموس، وأن مايتم تطبيقه عملاً فى المبادلات الدولية بين مختلف الدول هو درجات متفاوتة من كل من الحرية والتقييد طبقاً لاعتبارات عديدة، وغالباً مايتم تنظيم ذلك من خلال اتفاقيات التجارة والتعريفة الجمركية (الجات) ومؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، والمنظمات الاقتصادية الدولية كصندوق النقد الدولى، والبنك الدولى للإنشاء والتعمير، والمنظمات الاقتصادية الاقليمية كالجماعة الأوربية، وأشكال التكامل الاقتصادى بين العديد من المناطق الاقتصادية فى افريقيا، وأمريكا اللاتينية، والبلاد العربية، وذلك فضلاً عن اتفاقيات التجارة والتبادل بين الدول. ويتعين النظر إلى كل أنواع السياسات التجارية (والتى تعد الأساس الاقتصادى للتعريفة الجمركية) من وجهتى نظر مختلفتين تماماً مما يستلزم التوفيق بينهما وهما :

الأولى: انها تخضع للسياسة القومية للدولة، وبهذا الشكل فإنها تخضع للقانون فى الإطار التشريعى للبرلمان والحكومة التى تقرر كل مايتعلق بها فى مجال حقوق السيادة.

الثانية: انها يجب أن تكون موضعاً لمفاوضات وتفاهم بين الدول المختلفة على أساس التطبيق المتبادل لسياسات واجراءات التجارة المنظورة وغير المنظورة فيما بينهما وعلى صعيد جميع الدول فى إطار الاتفاقيات التى يتم اقرارها (وخصوصاً اتفاقيات الجات) ويتم وضع شروط وقواعد الامتيازات المتبادلة وتلتزم الحكومات والبرلمانات المعنية بتلك الارتباطات التعاقدية والاتفاقية طوال مدة سريانها عند ممارسة حقوق سيادتها، ولاشك أن هذه المفاوضات تكون انعكاساً لعلاقات القوى الاقتصادية أساساً والسياسة دائماً بين الدول المتفاوضة.

وإذا كانت حرية التجارة الدولية تعنى عدم وجود قيود وعوائق أمام انسياب حركة التجارة والتبادل الدوليين، أى تدفق السلع والخدمات، ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة دون وجود عقبات أياً كان نوعها سياسية أو جغرافية أو اقتصادية ... وتستند سياسة

حرية التجارة الدولية إلى مجموعة من الحجج من بينها : تحقيق الفائدة القصوى من التخصص وتقسيم العمل الدولى، تحقيق التقدم التكنولوجى، تحقيق مزايا الانتاج الكبير، خفض أثمان السلع الدولية، الحد من قيام الاحتكارات، سهولة تسوية المدفوعات الدولية، وأن الحماية قد تؤدى إلى سياسة افقار الغير، كما أن حرية التجارة الدولية سوف تؤدى إلى رفاهية الشعوب ورفع مستوياتها، كما يؤدى إلى ابعاد شبح الحروب وسيادة السلم والأمن الدوليين وزيادة درجات التعاون الدولى فى كافة المجالات العلمية والتكنولوجية والثقافية وحماية البيئة.

لكن رغم درجة الاقتناع بهذه الحجج وتبنى الكثير من المدارس الاقتصادية لمبدأ حرية التجارة الدولية، وتحقيق درجات كبيرة من الأخذ بهذ المبدأ فى مجال الواقع العملى وكنتيجة الدورات المتتابعة من مفاوضات الجات وآخرها دورة أوروجواى التى تم الموافقة عليها من غالبية العالم (١٢٧ دولة) إلا أن الواقع العملى لايشير إلى تطبيق ملموس وواسع لهذا المبدأ - وخصوصاً ماقبل عام ١٩٩٥ - بل على العكس فإن معظم الدول اتبعت بدرجة أو أخرى سياسات اقتصادية فى مجال التجارة الدولية تقوم على وضع نوع من القيود وبهدف حماية منتجاتها الوطنية وتحديد إطار معين لمبادلاتها الدولية.

كما يتعين ألا نغض النظر عن الممارسات الحقيقية فى مجال العلاقات الاقتصادية الدولية والتى تقوم على فرض شكل معين للتخصص وتقسيم العمل الدولى، وسيطرة الاحتكارات الدولية على الأسواق ، وسيادة التبادل غير المتكافىء لصالح الدول الرأسمالية المتقدمة وفى غير صالح الدول المتخلفة. كل ذلك أدى إلى أن مبدأ حرية التجارة الدولية أصبح فى وجهة نظرنا فرضاً مثالياً ليس له إلا تطبيق محدود، وفى إطار نظرى طبقاً للاتفاقيات المبرمة وخاصة الاتفاقية الأخيرة ويتم الدعوة له لكى يكون ستاراً يحجب ممارسات الهيمنة والسيطرة على السوق العالمى من جانب الدول الرأسمالية الكبرى وسعيها المستمر إلى تكريس هذه السيطرة من خلال التكتلات التى تكونها والاجراءات

---

(١) هانزيا خان : العلاقات الاقتصادية الخارجية للدول النامية، ترجمة مصطفى عبدالباسط، الهيئة العامة للكتاب، القاهرة ١٩٧٧، ص٩٤.

التى تتخذها، فضلاً عن الدور المتعاظم للشركات والاحتكارات دولية النشاط (متعددة الجنسية) والتى أصبحت تسيطر على مايقرب من نصف الناتج الاجمالى العالمى، وعلى أكثر من نصف التجارة الدولية[1].

وقد ترتب على ذلك اتجاه معظم الدول قبل اقرار اتفاقية الجات الأخيرة إلى الأخذ بدرجة أو أخرى بسياسات تقييد التجارة الدولية.

كما رأينا من قبل فإن سياسة تقييد التجارة والتبادل تعنى التأثير على حركة وتدفق واتجاه وحجم التبادل الدولى عن طريق وضع مجموعة من القواعد والقوانين المنظمة لحجم هذه المبادلات ونوعيتها وطريقة تسوية المدفوعات المترتبة عليها بغرض تحقيق مجموعة من الأهداف الاقتصادية منها حماية اقتصادها القومى، الحد من وضعية التبعية، الحد من استيراد السلع الأجنبية، وقف التدهور الناشىء عن تضخم العجز فى ميزان المدفوعات، وتراكم أعباء المديونية، الحد من البطالة، الدفاع ضد الاغراق وزيادة مصادر ايرادات الدولة، ... الخ. ويمكن القول أن سياسة الحماية ظهرت فى الوقت الذى ظهرت فيه سياسة حرية التجارة الدولية، ولكن الاتجاه المتزايد فى الأخذ بالسياسة الحمائية نشأ من جانب الدول المتخلفة التى تأثرت بدرجة كبيرة بممارسات الدول الرأسمالية المتقدمة، والتى تعد بالدرجة الأولى حمائية، كما عانت الدول المتخلفة فى إطار فترات زمنية متعاقبة وطويلة من قدر كبير من الاستغلال والتبعية وتعميق التخلف الناجمة عن شكل ونمط العلاقات الاقتصادية الدولية والتخصص الدولى والتى تستند فى الشكل على مبدأ حرية التجارة الدولية.

ويتم استخدام وسائل مختلفة لتقييد التجارة الدولية ويمكن تقسيمها إلى وسائل فنية قيمية تعتمد على الأثمان عن طريق التأثير فى أثمان السلع المستوردة أو السلع المصدرة ووسائل كمية عن طريق التأثير فى أحجام الصادرات والواردات، ووسائل إدارية وتنظيمية.

---

(١) د. محمد دويدار : محاضرات فى الاقتصاد الدولى، دار الأندلس للنشر والتوزيع، الاسكندرية، ١٩٩٥، ص١٤٣ - ص١٥٣.

وتعد الضرائب الجمركية (نظام التعريفة الجمركية) أهم الوسائل المتبعة لتقييد حركة وتدفق التبادل الدولى خاصة بالنسبة للسلع المستوردة فى إطار السياسة التجارية التى تأخذ بها الدولة، ونرى بعد ذلك التنظيم الفنى للتعريفة الجمركية.

المطلب الثانى

التنظيم الفنى للتعريفة الجمركية

رأينا أن التعريفة الجمركية أحد أهم أساليب تقييد التجارة الدولية والتى تعتمد على التأثير فى أثمان السلع المستوردة أو السلع المصدرة وتستمد أساسها الاقتصادى والقانونى من السياسة التجارية التى تتبعها الدولة، ويصدر فى شأنها التشريع القانونى المحدد، كما قد تتحدد على أساس الاتفاقيات الدولية على كل المستويات وخاصة تلك التى تقررها اتفاقية الجات ومنظمة التجارة والتنمية وذلك فى الفترات الزمنية حتى بداية عام ١٩٩٥، ونتناول فى هذا المطلب باختصار "التنظيم الفنى للتعريفة الجمركية، أى مجموع الاجراءات الفنية المتعلقة بشأنها سواء من حيث التحديد، والأشكال، ونظم التعريفات والاستثناءات التى ترد عليها(١).

١- ماهية التعريفة الجمركية :

التعريفة الجمركية تعبير شامل يقصد به النظام الجمركى الذى يتحدد طبقاً له معاملة الدولة للسلع والخدمات التى تعبر حدودها سواء بالدخول فى شكل واردات، أو الخروج فى

(١) د. صقر أحمد صقر : الاقتصاد الدولى، الولاء للطبع والتوزيع، شبين الكوم ١٩٩٥، ص٧٣-٩٠.
د. زكريا محمد بيومى : التشريعات الاقتصادية فى مجال التجارة الدولية - بدور دار نشر شبين الكوم ١٩٩٦ ص١٤٤-١٥٣.
د. عـــادل حشيش : العلاقات الاقتصادية الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية ١٩٨٢.

شكل صادرات، وهو عبارة عن جدول أو جداول تتضمن بيان السلع المختلفة والضرائب "أو الرسوم" الجمركية التى تفرضها الدولة على كل سلعة على حدة، ولما كان أساس التعريفة هو تحديد الضرائب الجمركية فأصبح من المتفق عليها أن ينصرف مفهوم اصلاح التعريفة الجمركية إلى الضريبة الجمركية المحددة، وسنأخذ بهذا المعنى (رغم عدم دقته).

ومن ثم يمكن القول أن التعريفة هي ضريبة تفرضها الدولة على السلع عند دخولها أو خروجها من الدولة، والأصل انها تفرض على الواردات إلا أنها قد تفرض على الصادرات كاستثناء، وقد ارتبطت الضريبة الجمركية بالتجارة الدولية منذ نشأتها وإن كان التجاريون في القرن السابع عشر أول من استخدم التعريفة كأداة هامة لتحكم وسيطرة الدولة على التجارة الخارجية بجانب كونها مصدراً للإيراد.

٢- تحديد التعريفة (الضريبة) الجمركية :

هناك عدة طرق لتحديد الضرائب الجمركية هى الضريبة القيمية، والضريبة النوعية، والضريبة المركبة :

أ- الضريبة القيمية : وهذه تحدد على أساس نسبة مئوية من قيمة السلعة كفرض ضريبة : قيمتها ٢٠٪ من قيمة السلعة المستوردة، وتتميز الضريبة القيمية ببساطتها وسهولة التعريفة التى تنشئها إذ لاتتضمن إلا نسبة مئوية تفرض على قيمة السلعة، كما أن عبئها لايتغير باختلاف مراحل الدورة الاقتصادية ومايترتب على ذلك من اختلاف فى أثمان السلع إلا أنه من عيوبها أنها كثيراً ماتؤدى إلى التهرب إذ قد يعمد المستورد أو المصدر إلى إخفاء القيمة الحقيقية للسلعة حتى يدفع ضريبة أقل، كما أن سلطات الجمارك قد تغالى فى تقدير القيمة الحقيقية ممايؤدى إلى حدوث منازعات مع الممولين.

ب- الضريبة النوعية : وهذه تحدد على أساس كل وحدة مادية من السلعة بصرف النظر عن قيمتها، أى قدر محدد من النقود لكمية محددة من السلعة المستوردة، كمائة جنيه على طن البن المستورد، وتقوم سلطات الجمارك باعداد قوائم تبين بها أصناف السلع المختلفة والرسوم النقدية الواجب دفعها عن كل صنف، ولكن هذه الضريبة

تتصف بالتعقيد وتكثر التعديلات فيها طبقاً للتغيرات الاقتصادية التى تحدث وعدم صلاحيتها بالنسبة لبعض السلع المستوردة.

جـ- الضريبة المركبة : وتكون هذه الضريبة خليطاً من الضريبة النوعية والضريبة القيمية، فالأصل أن تفرض الضريبة على أساس نوع السلعة ثم تضاف ضريبة على أساس قيمة معينة.

ثالثاً : نظم التعريفات الجمركية :

يترتب على التزايد الكبير فى التجارة الدولية والسلع الداخلة فى هذا الإطار ضرورة تواجد نظم للتعريفة الجمركية فى كل دولة سواء بالنسبة لكيفية إنشاء التعريفة أو نظام التصنيف والمصطلحات المستخدمة ووحدة أو تعدد التعريفات المطبقة.

أ- بالنسبة لكيفية إنشاء التعريفة : فهناك التعريفة المستقلة، والتعريفة الاتفاقية.

١- **التعريفة المستقلة :** وهى التى تضعها الدولة طبقاً لقانونها الداخلى وبما لها من سيادة، ويطلق عليها التعريفة التلقائية، وتستطيع الدولة أن تقوم بتعديلها فى أى وقت دون الرجوع إلى دولة أخرى.

٢- **التعريفة الاتفاقية :** وهى تلك التى تتحدد كنتيجة للاتفاقيات مع الدول الأخرى، ويطلق عليها التعريفة التقليدية، ولايجوز للدولة الموقعة على اتفاقية هذه التعريفة أن تقوم بتعديلها دون الرجوع إلى الدولة أو الدول الأخرى المتعاقدة معها أو المنظمة المختصة (منظمة التجارة العالمية منذ يناير ١٩٩٥).

ب- بالنسبة لنظام التصنيف والمصطلحات المستخدمة :

يوجد كقاعدة عامة قائمتين أساسيتين فى معظم الدول : تتضمن الأولى : السلع الخاضعة للضرائب الجمركية، وتتضمن الثانية : السلع المعفاة من هذه الضرائب. ويتم التصنيف فى القائمة الأولى (١) طبقاً للحروف الأبجدية (٢) لارتفاع الضريبة المحددة (٣) خصائص السلع. وتعد الطريقة الثالثة الأكثر منطقية واستخداماً فى نظم التعريفات

الحديثة ويتم التصنيف طبقاً لها على أساس معايير محددة.

- **مصطلحات الجمارك العالمى :** وقد تم التوصل إليه نتيجة الاتفاقيات المختلفة فى إطار الجات حتى يتسنى تسهيل المناوضات وإدارة اتفاقات التعريفات حيث أن كل الدول المشاركة ستصنف المنتجات والسلع بنفس الطريقة. فضلاً عن القضاء على العوائق، وتأمين المتبادلين على المستوى الدولى بتصنيف موحد، كما يمثل خطوة أساسية للدول التى ترغب فى الدخول فى تكامل جمركى أو اقتصادى اقليمى وعلى هذا الأساس كان جدول بروكسل للتعريفة والذى يصنف المنتجات وفقاً للمكون العينى بواسطة أكثر من مائة دولة ويشمل ألفى بند.

- **التعريفة المنسقة :** وتمثل النظام الجديد المستخدم على المستوى العالمى وتضم حوالى خمسة آلاف بند، ويهدف إلى تسهيل حركة التجارة الدولية ويستخدم كوسيلة للتعرف على حجم تجارة الصادرات والواردات الدولية بدقة، كما يعمل على توحيد المستندات التجارية وتبادل المعلومات بين دول العالم، كما يعد أساس موحد للبيانات فى الاتفاقات التجارية الدولية، ويؤدى إلى تسهيل وتجميع ومقارنة وتحليل الاحصائيات الخاصة بالتجارة الدولية. فضلاً عن أن هذا النظام بما يشمله من بنود رئيسية وفرعية ورموز رقمية يساعد كثيراً على الحد من عمليات التهرب الجزئى والذى يعتمد على التلاعب فى توصيف السلع وتصنيفها لتدخل فى شريحة جمركية أقل، وهذا النظام بحق ضرورة لازمة فى ظل الاتجاه المتزايد نحو تحرير التجارة الدولية، وقد طبقته مصر فى فبراير ١٩٩٤.

جـ- بالنسبة لوحدة أو تعدد التعريفات :

١- التعريفة المنفردة (جدول العمود الواحد) :

حيث تطبق الدولة على السلع المفروضة عليها الضريبة تعريفة واحدة بدون تمييز بين الدول التى ترد منها أو تصدر إليها (دولة المنشأ) ويتصف هذا النظام بالجمود فى ظل العلاقات الاقتصادية الدولية الراهنة، ويعد عائقاً عندما تتعامل الدول مع بعضها البعض لحل المشكلات المتبادلة المتعلقة بالتجارة.

٢-التعريفة المزدوجة (جدول العمودين) :

حيث تطبق الدولة على نفس النوع من السلع مستويين من الضرائب تتقرر إحداهما بتعريفة مستقلة ومصدرها القانون الداخلي وتكون عادة مرتفعة نسبياً ويتقرر المستوى الثاني بتعريفة اتفاقية ومصدرها الاتفاقيات الدولية وتكون عادة منخفضة نسبياً، ومثال ذلك ماتقوم به دول الجماعة الأوربية من منحها بعضها البعض تفضيلاً جمركياً بالنسبة للدول الأخرى (المعاملة التفضيلية).

٣-التعريفة ذات الفئات أو المستويات المتعددة (جدول الأعمدة الثلاثة أو أكثر) :

حيث تتم التفرقة بين السلع المدرجة بالتعريفة طبقاً للدول التي ترد منها وتطبق على كل مجموعة من الدول تعريفة خاصة بها، وتكون **التعريفة الأولى** عادية وتطبق على الدول التي تربطها بالدولة علاقات تبادلية عادية ... **والتعريفة الثانية** تسمى تعريفة تفاضلية وهي أقل من الأولى وتطبق على الدول التي يراد تفضيلها كنتيجة وجود علاقات اقتصادية أو سياسية خاصة .... **أما التعريفة الثالثة** : فهي تعريفة جزائية وهي مرتفعة عن التعريفة العادية وتؤدي إلى اخضاع الواردات من دولة معينة لرسوم جمركية مرتفعة وذلك لأسباب اقتصادية وسياسية متباينة. وهناك **التعريفة الرابعة** وهي الاستثنائية وهي التي تطبق في ظروف استثنائية كما لو تعرضت الدولة لاجراءات غير عادية على صادراتها بفرض ضرائب جمركية عالية فتستطيع الدولة بموجب التعريفة الاستثنائية من الرد السريع على الضرر الذي يلحق منتجاتها باجراءات انتقامية.

رابعاً : الاستثناءات التي ترد على التعريفة الجمركية[١] :

القاعدة العامة (الأصل) أن الضريبة الجمركية تفرض على جميع السلع التي تدخل الحدود الاقليمية للدولة. ولكن قد يرى المشرع الوطني من أجل تحقيق أهداف محددة استثناء بعض الحالات من هذه القاعدة العامة، كما قد يتم تنظيم هذه الاستثناءات في

---

(١) تشكل هذه الاستثناءات مايطلق عليه اصطلاحاً النظم الجمركية الخاصة تمييزاً لها عن النظام الجمركي العام، وهي موضع دراسة الباحث المستشار أبوبكر الصديق، كلية الحقوق - جامعة المنوفية.

إطار اتفاقي أو طبقاً لمبدأ المعاملة بالمثل. ونعرض لهذه الحالات باختصار كما يلي :

١- **الاعفاءات الدبلوماسية :** إعفاء السلع التي تخص الدبلوماسيين المقيمين في الدولة، والتي ترد للاستعمال الشخصي من الضريبة الجمركية.

٢- **التجارة العابرة (الترانزيت) :** وتتمثل في السلع التي تمر بالدولة دون أن تستهلك أو التي ترد من الخارج ولو بقصد الاستهلاك المحلي ثم تغير اتجاهها لسبب أو آخر بتصديرها إلى دولة أخرى، فهي لاتنافس المنتجات الوطنية، كما أن تشجيع تجارة الترانزيت يمكن الدولة التي تمر بها من تحقيق بعض الأرباح من عمليات النقل والائتمان والاتصال، والتخزين المؤقت.

٣- **السماح المؤقت :** حيث يتم الاعفاء المؤقت من الضرائب الجمركية للمواد الأولية المستوردة بقصد ادخال بعض التغييرات الصناعية أو التجارية عليها ثم إعادة تصديرها إلى الخارج من خلال فترة معينة بحيث إذا لم يتم التصدير خلال هذه الفترة وجب دفع الضريبة الجمركية.

٤- **نظام رد الرسوم أو الدروباك :** تدفع الضريبة الجمركية عند دخول السلعة إلى الدولة على أن تسترد هذه الضريبة والضرائب الداخلية التي دفعت عندما يعاد تصدير السلعة إلى الخارج.

٥- **المناطق الحرة :** تمثل منطقة من أراضي الدولة أو ميناء، تتم فيه عملية تخزين سلع تجارة الترانزيت، والسلع المعدة للتصدير للخارج وإجراء عمليات الوزن والخلط والتصنيف والتعبئة وتداول السلع دون الحصول على الضرائب الجمركية المعتادة ولكن إذا عبرت السلع هذه المنطقة الحرة إلى داخل الدولة يتعين دفع الضرائب الجمركية المستحقة عنها.

٦- **مخازن الجمارك :** إذا بقيت السلع المستوردة في مخازن الجمارك دون دفع الضرائب الجمركية وجرت عمليات عليها مثل التخزين أو إعادة التعبئة أو بعض عمليات التصنيع ثم أمكن إعادة تصديرها فتعفى من الضرائب الجمركية أو على الجزء المستورد من المنتج النهائي إذا دخل الدولة.

المطلب الثالث

آثار التعريفة الجمركية

نشير فى البداية إلى أهم الوظائف التى تستخدم التعريفة الجمركية فى تحقيقها وهى الوظيفة الإيرادية، والوظيفة الحمائية، ومايترتب على ذلك من آثار اقتصادية بالنسبة للأثمان، والانتاج، والاستهلاك، وإعادة توزيع الدخل، ونعرض لها باختصار كما يلى :(١).

١- الوظيفة الإيرادية والأثر الإيرادى :

يتمثل الأثر الإيرادى فى حصيلة الضرائب الجمركية التى تحصل عليها الدولة، ويتعين لكى تؤدى التعريفة وظيفتها الإيرادية أن تطبق على غالبية السلع المستوردة وخصوصاً الاستهلاكية وأن تحدد عند مستوى منخفض لزيادة الحصيلة، ويكون للضريبة الجمركية عنصر حمائى مهما كانت قيمتها ماعدا المنتجات التى تستورد بالكامل وليس لها مثيل محلى.

٢- الوظيفة الحمائية والأثر الحمائى :

يتمثل الأثر الحمائى فى الزيادة فى الإنتاج المحلى الناجمة عن فرض الضريبة الجمركية والمتمثلة فى احلال الانتاج المحلى الذى تتم حمايته محل الانتاج المستورد. وتعتمد الوظيفة الحمائية للتعريفة على التقييد الجزئى أوالكامل للواردات.

فإذا رغبت الدولة فى تحقيق الحماية الكاملة لانتاجها المحلى فيلزم أن يكون معدل الضريبة الجمركية مرتفعاً بالقدر الذى يغطى الفرق بين نفقة انتاج المنتج المحلى واجمالى نفقات الاستيراد للمنتج الأجنبى، أما بالنسبة للحماية الجزئية فيتعين أن تكون الضريبة أقل من هذا الفرق.

---

(١) د. صقر أحمد صقر : المرجع السابق الإشارة إليه ص٧٩-٨٥.

وهناك اتجاه عام فى تعريفات الدول بتحديد معدلات منخفضة للضريبة الجمركية لعدد من السلع لتوفير الإيراد، ومعدلات أخرى مرتفعة لتوفير الحماية.

٣- **أثر التعريفة على الأثمان :** يتمثل أثر الضريبة الجمركية على ثمن السوق للسلعة المستوردة طبقاً لظروف السوق فى الخارج والداخل، وقيمة المرونات الخاصة بالعرض والطلب فى الداخل والخارج فى أربعة احتمالات :

أ- عدم حدوث أى تغيير فى ثمن السوق وهذا أمر نادر.

ب- ارتفاع ثمن السوق بأقل من قيمة الضريبة، وهذا قليل الحدوث.

جـ- ارتفاع ثمن السوق بمقدار الضريبة، وهذا مايحدث غالباً.

د- ارتفاع الثمن بمقدار أكبر من الضريبة، وهذا قليل الحدوث.

هذا بالنسبة للأثر المباشر للتعريفة الجمركية على ثمن السوق للسلعة المستوردة ولكن هناك آثار غير مباشرة تنتج عن هذا الأثر منها تلك التى تحدث بالنسبة لمجمل الأثمان بصفة عامة فى الاتجاه التصاعدى، فضلاً عن مايحدث من تغيير للكمية المطلوبة من السلعة المستوردة والذى سيؤدى إلى التغير فى الطلب على قوى الانتاج ومايترتب عليه من تأثير على النفقات النسبية لهذه القوى وإعادة تخصيصها لتحقيق التعادل مع النفقات البديلة، وهذا بدوره سيغير نمط الانتاج والاستهلاك والتجارة الدولية فى منتجات متعددة من خلال التغييرات التى تحدث فى الثمن والدخل، وهذه التغيرات ستؤثر فى نمط المدفوعات الدولية وستولد آليات متعلقة بالنقد المحلى والنقد الأجنبى، مما قد يترتب عليه تعديل ظروف النفقات المقارنة بين الدول المختلفة بالشكل الذى يؤثر بشكل إضافى على التجارة الدولية كما أن هذه التغيرات يمكن أن تتأثر بالطريقة التى يتم بها انفاق حصيلة الضرائب الجمركية بواسطة الدولة.

٤- **أثر التجارة :**

يتمثل فى أن فرض الضرائب الجمركية يترتب عليه الانخفاض فى الواردات عن الوضع قبل فرضها.

٥- أثر الاستهلاك :

يتمثل فى الانخفاض فى الاستهلاك الناتج عن فرض الضريبة الجمركية حيث يخفض المستهلكون استهلاكهم من السلع المستوردة بسبب ارتفاع الثمن (ويلاحظ أن أثر التجارة هو مجموع الأثر الحمائى وأثر الاستهلاك).

٦- أثر إعادة توزيع الدخل :

يتمثل فى إعادة توزيع الدخل وذلك من المستهلكين المحليين إلى المنتجين فى الداخل.

هذا ويمكن قياس الآثار المختلفة للتعريفة الجمركية عن طريق حسابات ومعدلات يتم إعدادها[1]، من بينها قسمة حصيلة الضرائب الجمركية على قيمة الواردات أو على القيمة الكلية للواردات التى تخضع للضريبة الجمركية، وهذه الطريقة تفترض ضمناً أن الأثر الحمائى يتناسب طردياً مع حصيلة الضرائب على الواردات، كما يمكن حساب متوسط كافة الضرائب الجمركية المرجحة بالكمية التى تستوردها الدولة من كل سلعة خاضعة لها، وهذه الطريقة تفترض أن أثر التجارة والأثر الحمائى متناسبان، كما يمكن حساب المعدلات الفعالة الاسمية للتعريفة الجمركية لقياس درجة الآثار على الأثمان، والاستهلاك، ومن ثم انتاج السلع المحلية، أى درجة الحماية التى تمنح للقيمة المضافة للمنتج النهائى بواسطة المنتجين المحليين.

(١) النماذج والمعادلات والرسوم البيانية الخاصة بقياس آثار التعريفة الجمركية تم التعرض لها بالتفصيل فى المرجع السابق الإشارة إليه د. صقر أحمد صقر ص٨٣-٨٧.

المبحث الثانى

إتفاقية الجات الأخيرة والتعديلات فى نظام التعريفة

بالرغم من أن اتفاقية الجات الأخيرة عقدت فى إطار الجولة الثامنة (جولة أورجواى) وسبقتها سبعة جولات من المناوضات متعددة الأطراف فى إطار الجات، إلا أن هذه الأخيرة بما يترتب عليها من إنشاء منظمة التجارة العالمية من أول يناير ١٩٩٥ هى الأهم والأخطر لما لها من انعكاسات وآثار واسعة المدى على النظام الاقتصادى العالمى حيث أضافت العنصر الثالث وهى هذه المنظمة إلى العنصرين السابقين وهما :

صندوق النقد الدولى، والبنك الدولى، وكى نكون أمام مثلث القوة والرعب الذى يكمل عملية تكريس سيطرة القوة الاقتصادية الكبرى سواء كانت ممثلة فى دول رأسمالية متقدمة أو احتكارات دولية النشاط (الشركات متعددة الجنسية) وفى هذا المبحث سنرى باختصار الخطوط الرئيسية لاتفاقية الجات، والتغييرات التى تمت بالنسبة للتعريفة الجمركية، والتغييرات التى تمت فى التعريفة الجمركية المصرية.

المطلب الأول

الخطوط الرئيسية لاتفاقية الجات

كان ميثاق هافانا الذى تم التوصل إليه فى عام ١٩٤٧ استجابة لطلب الولايات المتحدة فى عقد مؤتمر هافانا لمحاولة تحديد الإطار التنظيمى للتبادل الدولى على أساس مبدأ حرية التجارة الدولية (والذى رفضه الكونجرس الأمريكى) هو أساس الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة التى وقعت عليها ٢٣ دولة من بينها مصر مع تركها مفتوحة لانضمام

دولة أخرى، وهى اتفاقية خاصة بالتجارة فى السلع فقط، وتقوم على المبادىء الرئيسية الآتية :

١- مبدأ عدم التمييز فى التجارة الدولية :

أى تطبق سياسة الدولة التجارية على جميع الدول الأعضاء دون تمييز، ولضمان تحقيق ذلك يتم تطبيق شرط الدولة الأولى بالرعاية.أى أن أى ميزة تجارية تمنحها دولة لدولة أخرى تنسحب تلقائياً إلى كل الدول الأخرى دون مطالبة بذلك، وقد سمحت الجات بالتمييز من خلال اتفاقيات التجارة التفضيلية حيث تتفق بعض الدول على إزالة الجمارك (الضرائب الجمركية) كلية مع بقاء الحواجز أمام الدول الأخرى وهذا ماطبقته كمثال دول الجماعة الأوربية.

٢- تحرير التجارة الدولية من القيود :

سواء كانت هذه القيود تعريفية أو غير تعريفية (وخاصة القيود الكمية) أو على الأقل تخفيضها ويتم ذلك فى إطار مفاوضات متعددة الأطراف ولكنها سمحت ببعض الاستثناءات بالنسبة للدول التى تواجه صعوبات فى موازين مدفوعاتها، ويقوم التحرير على مبدأ المعاملة بالمثل.

٣-تقييد التجارة الدولية فى حالة الضرورة عن طريق الوسائل السعرية:

أى إذا كان تقييد التجارة أمراً لابد منه فيتعين أن يكون ذلك عن طريق التأثير على الأثمان أى بواسطة التعريفة الجمركية وليس عن طريق الوسائل الكمية (غير التعريفية) بمختلف أنواعها.

وقد ظلت عضوية الجات محدودة وتنحصر فى الدول الصناعية وأصبح يطلق عليها منتدى "الأغنياء"(١) وفى مواجهته تكونت منظمة الأمم المتحدة للتجارة والتنمية "الاونكتاد" والذى يربط بين التبادل الدولى وتنمية الاقتصاديات المتخلفة ويقوم على فلسفة التجارة العادلة، غير أن قواعده غير ملزمة للدول المشتركة من الناحية القانونية

---

(١) د. محمد دويدار : المرجع السابق الإشارة إليه ص٢٠٢.

وأطلق عليه اسم منتدى "الفقراء".

وفى عام ١٩٦٦ تم ادخال إضافة على اتفاقية الجات سميت بالجزء الرابع ينص على معاملة الدول النامية (المتخلفة) معاملة خاصة وتفضيلية وذلك بتمييز معظم السلع الصناعية التى تصدرها الدول النامية إلى أسواق الدول الصناعية بإعفائها من الضرائب الجمركية (ولكن فى المقابل يمكن سحب هذا التمييز أى إلغائه فى ظل ظروف وأوضاع تقدرها هذه الدول نفسها، أى تمييز شكلى) وقد انضمت مصر لهذه الاتفاقية فى مايو عام ١٩٧٠، كعضو دائم بعد قبولها كعضو مؤقت لمدة سنتين (رغم اعتراض اسرائيل المستمر).

واستمرت أنشطة الجات فى إطار المفاوضات متعددة الأطراف فى ظل جولات متتابعة جنيف ١٩٤٨، أنسى "فرنسا" ١٩٤٨، وتوركاى "انجلترا" ١٩٥١، چنيف ١٩٥٦، ديلون ١٩٦١/٦٠، كينيدى (١٩٦٤-١٩٦٧)، طوكيو (١٩٧٣-١٩٧٩) أورجواى ١٩٨٦ - ١٩٩٣. وتتركز هذه الأنشطة فى أربعة مجموعات :-

١- المساومات المتعلقة بالتعريفات.

٢- المساومات المتعلقة بالعوائق غير التعريفية للتجارة

٣- إلغاء القيود الكمية.

٤- تسوية المنازعات

وكما سبق أن ذكرنا فإن اتفاقية الجات الأخيرة تعد الأكثر خطورة وتأثير فى التجارة الدولية فسوف نشير إلى الإطار والمتغيرات التى أدت إلى التوصل إليها، ثم الخطوط الرئيسية التى جاءت بها . وذلك فى اختصار شديد.

أولاً : الإطار والمتغيرات العالمية المؤثرة فى اتفاقية الجات

ترتب على الأزمات المتلاحقة التى تعرض لها الاقتصاد الدولى بصفة عامة والاقتصاد الرأسمالى بصفة خاصة منذ أوائل السبعينيات وحتى منتصف الثمانينات، ان ظهرت بشدة ما أطلق عليه موجة الحمائية الجديدة وخاصة فى الولايات المتحدة والدول الرأسمالية

المتقدمة الأخرى وماترتب على ذلك من اختلال حاد فى النظام التجارى الدولى، وتمثل مظاهر هذه الأزمة فى المتغيرات الآتية والتى مثلت المناخ الذي تم التوصل من خلاله إلى اتفاقية الجات الأخيرة[(١)] :

١- انهيار نظام أسعار الصرف الثابتة، والذى تم اقراره بواسطة صندوق النقد الدولى، والأخذ بنظام أسعار الصرف الحرة (المعومة).

٢- الارتفاع الحاد فى أسعار الطاقة "البترول".

٣- التقلبات الحادة فى أسعار العملات الرئيسية وخصوصاً الدولار الأمريكى والمارك الألمانى والين اليابانى.

٤- سيادة ظاهرة الكساد التضخمى فى الدول الرأسمالية المتقدمة وخاصة الولايات المتحدة حيث ارتفاع معدلات البطالة والتضخم معاً مما ساعد على تشجيع الاتجاهات الحمائية.

٥- ظهور وتفاقم مشكلة المديونية الخارجية ومانتج عن ذلك من أحجام الدول والمؤسسات الدائنة عن التوسع فى الأقراض، وهذا مادفع الدول المدينة إلى محاولة تصحيح الاختلال فى تجارتها الخارجية بالضغط الشديد على وارداتها من الدول الأخرى.

٦- الأهمية الاقتصادية المتزايدة لليابان ودول شرق آسيا "النمور الأسيوية" والتأثير النسبى المتزايد للصين فى التجارة الدولية وخاصة فى مواجهة الولايات المتحدة حيث تراجع القدرات التنافسية للأخيرة ومعها الدول الأوربية فى مواجهة هذه الدول وخاصة اليابان بالنسبة لعدد كبير من الصناعات[(٢)].

٧- انقضاء مرحلة الحرب الباردة بين الشرق والغرب، ومايستتبعه ذلك من ضرورة تحويل جزء كبير من الموارد الموظفة فى الصناعات العسكرية إلى الاستخدامات

---

(١) د. صقر أحمد صقر : المرجع السابق الإشارة إليه ص١٢٥ - ١٢٩.

(٢) د. جودة عبدالخالق - مصر والجات ١٩٩٤ نظرة استطلاعية - كلية الاقتصاد / القاهرة ١٩٩٤.

المدنيـة، ومع استحكام أزمة تصريف الإنتاج فى الداخل بسبب سيادة الكساد التضخمى، يصبح الوصول إلى الأسواق الخارجية أمراً ضرورياً فى مثل هذه الظروف.

٨- تزايد لجوء العديد من الدول إلى أساليب مستحدثة للحماية التجارية وخصوصاً القيود غير التعريفية والتى أصبحت محظورة طبقاً لقواعد الجات.

٩- ازدياد أهمية التجارة الدولية فى الخدمات ونموها بمعدل يصل إلى ضعف معدل نمو التجارة الدولية فى السلع، مما جعل الدول المنتجة والمصدرة للخدمات على نطاق واسع وفى طليعتها الولايات المتحدة تصر على أن تكون تجارة الخدمات من المجالات الجديدة لتحرير التجارة الدولية فى إطار الجات.

وقد أدت المتغيرات السابقة إلى ظهور موجة الحمائية الجديدة فى كل من الولايات المتحدة والدول الصناعية الأخرى حيث تمت تعديلات على قانون التجارة الأمريكى فى عام ١٩٨٤ أعطت الرئيس الأمريكى سلطات واسعة فى اتخاذ اجراءات انتقامية ضد الدول التى تقوم بما تعتبره السلطات الأمريكية "منافسة غير عادلة" بالإضافة إلى ذلك لجأت الولايات المتحدة إلى حماية صناعتها من المنافسة الأجنبية بنوع جديد من القيود تسمى بالاجراءات الرمادية وتشمل ثلاثة أنواع هى :

١- التقييد الاختيارى للصادرات.

٢- التوسع الاختيارى فى الواردات.

٣- ترتيب التسويق، وذلك بالنسبة للسلع التى لاتخضع للتقيد الاختيارى، وفى حالة عدم القدرة على الوقوف أمام المنافسة الأجنبية فإنها تلجأ إلى فرض قيود تعريفية وغير تعريفية على الواردات استناداً إلى مايعرف بالشرط الوقائى.

هكذا نجد أن مفاوضات دورة أورجواى تمت فى ظل المتغيرات الدولية السابقة وأهم أهدافها كيفية مواجهة الأزمات والاختلالات التى تعانى منها التجارة الخارجية لمجموعة من الدول وخصوصاً الولايات المتحدة بهدف إعادة الهيمنة والسيطرة. لذلك قامت الولايات

المتحدة بدور المحرك الرئيسي والقائد للمفاوضات، وحرصت على إدخال مجموعة جديدة من التجارة الدولية خدمة لمصالحها الاقتصادية فى المقام الأول مثل : التجارة الدولية فى السلع الزراعية وإلغاء دعم المنتجين الزراعيين، ودعم الصادرات والتعريفة الجمركية، وكذلك موضوعات التجارة فى الخدمات مثل خدمات البنوك، وشركات التأمين، والمقاولات، والنقل والسياحة، وبيوت الخبرة، والعديد من المهن. لكى تجد من خلالها مجالاً لتنشيط تجارتها وبما يعوضها عن تراجع قدرتها التنافسية الدولية فى مجالات التصنيع التقليدية والمتقدمة لاسيما صناعة الحديد والصلب، والسيارات، والالكترونيات والسلع الكهربائية.

ثانياً : الخطوط الرئيسية لاتفاقية الجات الأخيرة

ليس ذلك هو موضوع انشغالنا لذلك سنعرض فقط لهذه الخطوط الرئيسية (أى مجرد ذكرها) ونخصص المطلب الثانى للتغيرات التى حدثت فى مجال التعريفة الجمركية (موضوع انشغالنا).

وقد بدأت المفاوضات فى إطار هذه الجولة تحت إشراف لجنة مفاوضات التجارة ضمن مجموعتين رئيسيتين للتفاوض الأولى وهى مجموعة المفاوضات حول السلع والتى تفرعت إلى عدد (١٤) مجموعة فرعية، والمجموعة الرئيسية الثانية هى مجموعة المفاوضات حول التجارة فى الخدمات، وقد شملت هذه المفاوضات ثلاثة قضايا رئيسية هى :

أ- زيادة حرية الوصول إلى الأسواق.

ب- تنظيم المناطق الجديدة للتجارة (الخدمات، الملكية الفكرية، الاستثمار الأجنبى).

جـ- تحسين القواعد الموجودة وزيادة فاعلية الجات نفسها.

وقد انتهت مفاوضات الجولة فى ١٥ ديسمبر ١٩٩٣ بتكوين منظمة التجارة الدولية، وتوصلت المفاوضات إلى (٢٨) اتفاقاً دولياً فى إطار الاتفاقية العامة، وتم اقرار نتائج المفاوضات بواسطة وزراء التجارة لعدد (١١٧) دولة فى ١٥ ابريل ١٩٩٥ ولكن يبدأ تطبيق الاتفاقية اعتباراً من أول يناير ١٩٩٥، وقد بلغ عدد الدول المنضمة فى أوائل

١٩٩٥ - عدد (١٢٦) دولة وذلك بعد اتخاذ اجراءات التصديق من البرلمانات الوطنية.

= هذا وقد تم التوصل إلى عقد اتفاقات تشمل :

- اتفاقيات تتعلق بالزراعة، واتفاقيات بالمنسوجات ومنتجاتها.
- اتفاقيات تتعلق بتجارة الخدمات.
- اتفاقيات تتعلق بالملكية الفكرية.
- اتفاقيات تتعلق بالجوانب التجارية فى الاستثمار.
- اتفاقيات تتعلق بالاجراءات التعريفية والاجراءات غير التعريفية.
- اتفاقيات مؤسسية تتعلق بانشاء منظمة عالمية للتجارة.
- القواعد الخاصة بتنظيم المعاملات التجارية بالجات.
- اتفاقيات خاصة بالوقاية، والدعم، ومكافحة الاغراق، وتسوية المنازعات.

= أما الموضوعات الخلافية :

نظراً لاهتمام الدول الصناعية المتقدمة بضرورة انهاء جولة أورجواى قبل نهاية يوم ١٥ ديسمبر ١٩٩٣ وهو الحد الأقصى الذى حدده الكونجرس للإدارة الأمريكية للتفاوض لانهاء الـ.. (السيطرة حتى فى مجال الشكل والتنظيم والمفاوضة ......) فقد تم الاتفاق على إحالة عدد من الموضوعات التى لم يتم التوصل بشأنها إلى اتفاق فى إطار مجموعات تفاوضية مفتوحة العضوية تبدأ عملها بعد شهر من انتهاء الاجتماع الوزارى فى مراكش أى اعتباراً من ١٥ مايو ١٩٩٤ ولمدة سنتين فى الموضوعات الآتية :

- **التجارة والبيئة** : مع مراعاة توصيات مؤتمر الأمم المتحدة للتنمية والبيئة ومراعاة الابعاد التنموية للدول النامية.

٢- **الخدمات المصرفية** : وخاصة حول الاقتراح الأمريكى الخاص بالازدواجية فى المعاملات المصرفية.

٣- **النقل البحرى** : وخصوصاً الخلاف حول شمول خدمات النقل البحرى للشحن

وخدمات الموانى والخدمات المساعدة الأخرى.

٤- **المصنفات الفنية** "السمعية والبصرية" وخصوصاً الأفلام السينمائية والتليفزيو ازاء استمرار الخلافات بين المجموعة الأوربية والولايات المتحدة "وإذا ماتم الات فسوف يكون تكريس لسيطرة الولايات المتحدة.

٥- **انتقال الأشخاص الطبيعيين** : ويعد ذلك دلالة واضحة لمواقف السيطرة حـ التحرير الكامل وحرية الانتقال فى مجالات السلع والخدمات ورؤوس الأموال الأشخاص، أى الإنسان وهو بحق أساس وصانع كل شىء، فتتكون الحواجز (ـ عدم المناقشة).

المطلب الثانى

التعديلات التى تمت بالنسبة للتعريفة الجمركية بصفة عامة

ساهمت الدول الأعضاء فى اتفاقية الجات فى ثمانية جولات أو دورات حتى الآن للتفاوض حول التنازلات المتبادلة فى التعريفات الجمركية، وكان ذلك يعد بحق الانشغال الأساسى وأحد أهم النتائج الأساسية التى توصلت إليها اتفاقية الجات فى الدورات السابقة على الدورة الأخيرة، ونستعرض باختصار أهم التعديلات أو التخفيضات التى ت بالنسبة للتعريفة الجمركية كما يلى :

١- كانت نتيجة الدورة الأولى كبيرة من حيث تخفيض معدلات التعريفة الجمركية بمعدلات متباينة بين الدول المشتركة (٢٣ دولة معظمها رأسمالية متقدمة) وشملت ٤٥ ألف سلعة، واستمر ذلك فى الدورات التالية حتى الدورة الخامسة ولم يزد عدد الدول المشتركة عن ٣٦ دولة فى عام ١٩٦٢ ولكن التجارة بينهم كانت تمثل ثلثى التجارة الدولية فى هذا الوقت، حيث تحقق بالفعل تخفيض كبير فى التعريفة الجمركية، ترتب عليه تحرير نسبى للتجارة الخارجية.

٢- بالنسبة للدورة السادسة وهى دورة كنيدى (١٩٦٤-١٩٦٧) والتى اشترك فيها

٥٣ دولة أهمها الولايات المتحدة وتم الاتفاق على أن تبدأ المفاوضات على أساس تخفيض ٥٠٪ من التعريفات الجمركية وتم احلال قاعدة التخفيض الجمركى بنسبة معينة على المجموعات السلعية مقابل قاعدة التخفيض الجمركى على سلعة مقابل سلعة، وتم التوصل إلى :-

أ- بلغ متوسط نسبة تخفيض الضرائب الجمركية نحو ٣٥٪ على أن يتم ذلك تدريجياً خلال ٥ سنوات ومتوسط التخفيض يختلف باختلاف الدول، وذلك بالنسبة للمنتجات الصناعية.

ب- تخفيض الضرائب الجمركية على كثير من المنتجات الزراعية بمعدل يبلغ ٢٥٪.

جـ- تخفيض الضرائب الجمركية على المنتجات الكيماوية بنسبة مابين ٢٠٪ إلى ٥٠٪.

٣- بالنسبة للدورة السابعة وهى دورة طوكيو (١٩٧٣-١٩٧٩) والتى اشترك فيها عدد ٧٨ دولة وتم التوصل إلى الاتفاق فيما بينها فى ابريل ١٩٧٩ بالتوقيع على اتفاق التجارة الدولى الشامل والذى تضمن قواعد فى مجال تخفيض أو إزالة القيود التعريفية أو غير التعريفية على التجارة الدولية وأن يبدأ سريانها من ١٩٧٩/١١/١.

وإذا كانت الدورة السادسة قد خفضت التعريفات على السلع الصناعية بمتوسط يصل إلى ٣٥٪ على تجارة تصل قيمتها فى ذلك الوقت إلى حوالى ٤٠ مليار دولار، وعدد السلع الداخله يزيد على ٦٠ ألف سلعة أو منتج، وكنتيجة لذلك وللتخفيضات التى تمت فى المؤتمرات السابقة، فإن متوسط معدل التعريفة للمجموعات الثلاث الرئيسية فى المفاوضات وهى الولايات المتحدة، والجماعة الأوربية، واليابان أصبح ١ر٧٪، ٦٪، ٩ر٧٪ على الترتيب.

وقد توصلت دورة طوكيو إلى تخفيض التعريفة الجمركية على السلع الصناعية بمتوسط يصل إلى ٣٠٪ على حجم التجارة والذى قدر بأكثر من ١٥٥

مليار دولار فى عام ١٩٧٧، وقد انخفض متوسط التعريفة على السلع المصنعة فى البلاد الصناعية الرئيسية التسع من ٧٪ إلى ٤ر٧٪ وهذه التخفيضات فى التعريفة تم ادخالها تدريجياً خلال فترة السنوات السبع من ١٩٨٠ وحتى ١٩٨٧ لتسهيل التعديلات اللازمة.

وبالرغم من أن دورة طوكيو شكلت مواجهة للقوى والاتجاهات الحمائية[1] التى تهدد النظام التجارى العالمى إلا أنها لم تحقق انتصاراً أمام هذه القوى. إذ أن الخلافات التجارية والاجراءات الحمائية تكاثرت منذ انتهاء هذه الدورة، ويعد الانجاز الرئيسى الذى تحقق فى تلك الدورة هو التفاوض على معايير حول القيود غير التعريفية للتجارة والتى جعلتها لأول مرة موضعاً لاتفاق دولى. كما لم تتوصل إلى الاتفاق على المعايير والضوابط واجراء التخفيضات فى القيود الكبيرة أمام التجارة فى المنتجات الزراعية ورغم ماتحقق من تقدم إيجابى فى تخفيض التعريفة الجمركية على السلع المصنعة إلا أن هذا الإجراء لم يكن ملموساً لأن هذه التعريفة كانت منخفضة أصلاً.

٤- وبالنسبة للدورة الأخيرة وهى دورة أورجواى والتى اشترك فيها عدد ١١٧ دولة من بينها ٨٧ دولة نامية ونصيبها فى التجارة الدولية ٩٠٪.

فقد تناولنا فى المطلب الأول الخطوط الرئيسية لها، ونشير باختصار إلى أنها تختلف عن الدورات السابقة فى أن نتائج دورة أورجواى يجب قبولها ككل أو رفضها ككل ولامجال للقبول الجزئى كما حدث فى الدورات السابقة، فضلاً عن الآثار المترتبة قانوناً على التنظيم المؤسسى الجديد الذى ترتب عليه إنشاء منظمة التجارة العالمية ابتداء من أول يناير ١٩٩٥.

- وبالنسبة للتعديلات فى التعريفة الجمركية وهو موضوع بحثنا فقد استقرت معدلات التعريفة التى تم التوصل إليها من قبل والتى تتراوح الآن مابين ٤٪

---

(١) د. صقر أحمد صقر - المرجع السابق ذكره ص١٢٤.

إلى ٥٪ على السلع الصناعية ومن ثم يكون متوسط التخفيض الذى تم للتعريفة الجمركية فى الدورات المتتابعة للجات من ٤٠٪ إلى ٤٪ تقريباً.

- كما رأينا من قبل فقد اتسعت دائرة السلع والخدمات وغير ذلك من موضوعات شملتها اتفاقية الجات الأخيرة وقد استهدفت هذه الدورة الالغاء الكامل للتعريفات بواسطة الدول التجارية الرئيسية إلا أن ذلك لم يتحقق، ويصل معدل التعريفة على السلع الصناعية كما ذكرنا إلى ٤٪.

- بالنسبة للمنتجات الزراعية، فقد تم التوصل إلى الالتزام بتخفيض الدعم على صادرات القمح بنسبة ٢١٪ خلال السنوات الست القادمة، وتحويل القيود غير التعريفية إلى قيود تعريفية لمنع الحماية المفروضة على اللحوم ومنتجات الألبان، والتزام الدول الأعضاء من الدول الصناعية المتقدمة بتخفيض التعريفة الجمركية فى المستقبل بنسبة ٣٦٪ خلال ٦ ست سنوات ثم الغائها نهائياً بعد ذلك وكذلك فتح الأسواق الأوربية وسوق اليابان أمام المنتجات الزراعية الأجنبية على أن تقوم اليابان باستخدام التعريفة الجمركية خلال ٦ سنوات بدلاً من الحظر الإدارى.

أما بالنسبة للدول النامية فقد تم التوصل إلى التزام هذه الدول بتخفيض الدعم على الانتاج الزراعى بنسبة ١٤٪ خلال عشر سنوات مع السماح لها بدعم مستلزمات الانتاج الزراعى لمدة ١٠ سنوات، كما تلتزم بخفض التعريفة الجمركية على وارداتها من المنتجات الزراعية بنسبة ٢٤٪ خلال عشر سنوات مع استثناء الدواجن وبعض أصناف الفاكهة بهدف حماية الانتاج الوطنى اعتباراً من أول يناير ١٩٩٥ فضلاً عن السماح للدول النامية التي يقل متوسط دخل الفرد فيها عن ألف دولار أمريكى بدعم التصدير للسلع الزراعية بصفة استثنائية ويكون الدعم بنسبة ١٠٪ فى بعض الحالات.

يمثل ماسبق التعديلات التى أدخلت على التعريفة الجمركية ويتكامل معها ماتم التوصل إليه فى المجالات الأخرى وخصوصاً بالنسبة للتجارة فى المنسوجات، والتجارة فى

الخدمات، والملكية الفكرية، وذلك فى ظل التأكيد على المبادىء والمنطلقات الأساسية ا

تتمثل فى :

١ - التأكيد على الارتباط بين السياسات التجارية والاقتصادية والتفاوض حو

كوحدة واحدة.

٢ - التأكيد على مبدأ عدم التمييز (الدولة الأولى بالرعاية) والاستثناءات تكون لل

النامية كما يلى :

أ - الترتيبات الحمائية للصناعات الوليدة فى الدول النامية حتى تقوى

المنافسة العالمية.

ب - العلاقات التفضيلية التى تربط بين الدول الصناعية المتقدمة وبعض الدول

النامية التى كانت مستعمرات لها.

جـ - الترتيبات المتعلقة بالتكتلات الاقتصادية حيث أن الجات لاتتعارض

الاتحادات أو الأسواق المشتركة إلا أنه تمت التفرقة بين التكتلات ل

المتقدمة، وللدول النامية، فبالنسبة للتكتل الاقتصادى للدول المتقدمة تعفى

من شرط الدولة الأولى بالرعاية إذا كانت الترتيبات الاقليمية لتحرير التجارة

الخارجية تتم بين مجموعة من الدول المنتمية جغرافياً إلى اقليم اقتصادى

معين، أما بالنسبة للتكتل الاقتصادى للدول النامية تعفى من شرط الدولة

الأولى بالرعاية كافة الترتيبات المتعلقة بالتبادل التجارى حتى ولو كانت غير

منتمية إلى اقليم جغرافى معين، ويسرى هذا على اتفاقيات التجارة

التفضيلية والمناطق الحرة والاتحادات الجمركية.

٣ - التأكيد على مبدأ الشفافية : ويقصد به الاعتماد على التعريفة الجمركية وليس

على القيود الكمية (غير التعريفية) إذا اقتضت الضرورة تقييد التجارة الدولية

وذلك لأنه فى ذلك القيود التعريفية التى تعتمد على الأثمان يمكن بسهولة تحديد

حجم الحماية أو الدعم الممنوح للمنتج المحلى، ويستثنى من هذا المبدأ :

أ- حالة الدولة التى تواجه عجزاً حاداً فى ميزان المدفوعات.

ب- السماح فى حالات خاصة باستخدام حصص الواردات للسلع الزراعية.

جـ- الزيادة الطارئة من سلعة معينة مما يهدد المنتج المحلى وخاصة الصناعات الوليدة (الشرط الوقائى).

٤- اقرار مبدأ المفاوضات التجارية : ويعنى ذلك اعتبار منظمة التجارة العالمية الإطار التفاوضى المناسب لتنفيذ الأحكام أو تسوية المنازعات ويرجع اقرار هذا المبدأ إلى أن الجات ذاتها لاتملك رغم أن الاتفاقية ملزمة لأعضائها سلطة الاجبار فى التنفيذ أو الالتزام وعدم الاخلال بهذه الاتفاقية.

٥- التأكيد على مبدأ المعاملة التجارية التفضيلية، ويعنى ذلك منح الدول النامية (الجنوب) علاقات تجارية تفضيلية مع الدول المتقدمة (الشمال) وذلك بهدف دعم خطط التنمية الاقتصادية فى الدول النامية.

٦- التأكيد على مبدأ التبادلية : ويعنى ذلك قيام الدول الأعضاء بتحرير التجارة الدولية من القيود أو على الأقل تخفيضها ولكن فى إطار مفاوضات متعددة الأطراف تقوم على أساس التبادلية، أى أن كل تخفيف فى القيود التعويضية أو غير التعويضية لدولة ما لابد وأن يقابله تخفيف معادل فى القيمة من الجانب الآخر، وماتصل إليه المفاوضات يصبح ملزماً لكل الدول لايجوز بعده اجراء أى تعديل جديد إلا بمفاوضات جديدة ويستثنى من ذلك :

أ- حماية الصناعات الوليدة فى الدول النامية حتى تقدر على المنافسة الدولية.

ب- ترتيبات المنتجات متعددة الأطراف (مثل المنسوجات القطنية).

٧- عدم مخالفة القوانين الوطنية لأحكام الاتفاقية : على الأطراف المتعاقدين عند وضع أو تعديل قوانينهم الوطنية وضع الاجراءات اللازمة لحماية الصحة العامة والغذاء ودعم الصالح العام فى القطاعات الحيوية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجيا وذلك بشرط أن تنسق تلك الاجراءات مع أحكام الاتفاقية.

المطلب الثالث

التعديلات فى التعريفة الجمركية المصرية

تبين لنا فى المطلب السابق أن تخفيض التعريفات الجمركية فى إطار الدورات المتتابعة للجات - أدى إلى تخفيضها من ٤٠٪ إلى ٤٪ فى المتوسط بالنسبة للدول الأعضاء، وتم ذلك من خلال المفاوضات وتم وضع هذه التخفيضات فى جدول معين يسمى جدول الامتيازات. ويعد بمثابة ملحق ذا كيان مرتبط باتفاقية الجات يوضح ماتمنحه الدولة من تخفيضات ضريبية للدول الأطراف كما يفترض أن تدرج هذه الامتيازات فى عمود إضافى مع العمود العام بالتعريفة الجمركية المحلية لمراعاتها عند استيراد السلع التى وردت فى الاتفاقية ومن الدول الأعضاء فيها، وكثيراً ماتخضع هذه الجداول للتعديل المستمر أثناء المفاوضات التى تجرى بهذا الشأن وخاصة بالنسبة لجداول الامتيازات ذات العلاقة بالدول النامية مما يصعب الحصول على حصر محدد لجميع المعاملات التميزية التعويضية التى تمنحها الدول لبعضها البعض.

وينطبق ماسبق بيانه بالنسبة للتعريفة الجمركية المصرية مع الأخذ فى الاعتبار أنها دولة نامية ومتوسط دخل الفرد فيها أقل من ألف دولار (٦٣٠ دولار) ومن ثم تشكل جداول التميز فى المعاملة التعريفية استثناء هام للضرائب الجمركية العادية موضوع التعريفة الجمركية، ويمكن بيان ذلك باستعراض جدول المعاملة التميزية التعويضية المعدة بموجب اتفاق بين الجات وجمهورية مصر العربية باعتبارها عضواً فى هذه الاتفاقية[(١)] حيث انضمت مصر إلى الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة بموجب البروتوكول الموقع فى جنيف فى ٢٧ فبراير عام ١٩٧٠ والذى عمل به اعتباراً من ١٧ يوليو عام ١٩٧٠ حيث ورد بالجزء الثانى فقرة ٣ من البروتوكول على أنه بمجرد سريان هذا البروتوكول تصبح الجداول الواردة بالمرفق بمثابة جداول ملحقة بالاتفاقية العامة وتخص الجمهورية العربية المتحدة

---

(١) المهدى محمد فليله، النظم الجمركية وتطور التجارة الدولية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق / جامعة الاسكندرية ١٩٩٤ ص١٨٢-١٩٦، وأورد بالتفصيل جدول المعاملة التمييزية بالتخفيضات التى قدمتها مصر للجات.

"مصر".

وطبقاً لجداول الامتيازات الضريبية التى تلتزم مصر بمنحها إلى أطراف الجات يمكن تحديد التعديل أو التخفيض الذى تم على مستوى أسعار الضرائب العادية المصرية وذلك بالنسبة للسلع التى تستوردها مصر من الدول الأعضاء بالجات وهو مايعبر عن درجة تحرير واردات مصر السلعية من هذه الدول، ويتم ذلك من خلال جدول المقارنة بين أسعار أو معدلات الضرائب العادية القيمية الواردة بالتعريفة الجمركية المصرية، ومايقابلها من معدلات وردت فى جدول المعاملة التمييزية التعريفية. وقد أوضحت المقارنة بينهما أن متوسط معدل أو نسبة الضريبة العادية، والضريبة الخاصة (ذات المعاملة التمييزية) يكاد يكون واحداً حيث أن متوسط معدلات الضريبة العادية ٣٩ر١٨٪ والخاصة ٠٢ر١٨٪ والنتيجة التى يمكن أن نصل إليها هو أنه حتى عام ١٩٨٨ لم يكن هناك تعديل حقيقى فى معدل التعريفة الجمركية العادية التى تطبقها مصر والفرق بسيط جداً بين متوسط معدل هذه التعريفة ومتوسط معدل التعريفة التمييزية التى التزمت بها مصر فى مواجهة أطراف الجات (٣٩ر١٨٪، ٠٢ر١٨٪).

وطبقاً للقرار الجمهورى رقم ٣٥١ لسنة ١٩٨٦ بشأن إصدار التعريفة الجمركية المصرية والمعدل بالقرارات الجمهورية أرقام ٣٠٤ لسنة ١٩٨٩، ٣٠٥ لسنة ١٩٨٩، ١٧٨ لسنة ١٩٩١، ٣٠٤ لسنة ١٩٩٢، يمكن بيان تسلسل معدلات أو أسعار الضرائب العادية الجمركية فى هذه التعريفة كما يلى[1] :

١- يوجد بند واحد بمعدل تعريفه لاشيء. أى إعفاء من عدد ١٧٤٩ معدل أو سعراً أى بنسبة ٠٦ر٠٪.

٢- يوجد (٩٩٩) معدل أو سعر من ١٪ إلى ٢٥٪ تمثل مانسبته ٥٥٪ تقريباً من مجموع الأسعار الكلى.

٣- يوجد (٤٩٠) معدل أو سعر من ٣٠٪ إلى ٦٠٪ تمثل مانسبته ٢٦٪ تقريباً من

(١) الجداول الموضحة لذلك وردت فى رسالة الدكتوراه السابق الإشارة إليها - المبدى محمد نبله ص١٩٣-١٩٥، من ص١٩٧-٢٢٢.

مجموع الأسعار الكلى.

٤- يوجد (٣١٤) معدل أو سعراً من ٦٠٪ إلى ١٢٠٪ تمثل مانسبته ١٨٪ تقريباً من مجموع الأسعار الكلى.

٥- يوجد (٦) معدل أو سعر من ١٣٥٪ إلى ٣٠٠٪ تمثل مانسبته ٤٢ر٠ تقريباً من مجموع الأسعار الكلى.

٦- يوجد معدل أو سعر واحد بنسبة ١٢٠٠٪ ومعدلين أو سعرين بنسبة ١٨٠٠٪، وعدد خمسة معدلات أو أسعار بنسبة ٣٠٠٠٪ تمثل مانسبته ٥ر٠٪ تقريباً من مجموع الأسعار الكلى.

وقد بلغت المعدلات أو الأسعار الضريبية المخفضة طبقاً لجدول الامتيازات الذى وقعته مصر مع اتفاقية الجات عدد ٣٢١ معدل أو سعر فقط وذلك حتى نهاية الثمانينات وبنسبة ١٧٪ تقريباً من المجموع الكلى لأسعار التعريفة المصرية والبالغ عددها ١٧٤٩ ويصل متوسط معدلات أو أسعار الضريبة الجمركية المخفضة ٩٪ تقريباً.

وبالنسبة للتعديلات التى حدثت فى التعريفة الجمركية المصرية فى الفترة من ١٩٩٠ - وحتى ١٩٩٤ :-

أولاً : صدر فى نهاية يوليو ١٩٩٣ القرار الجمهورى رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٩٣[1] بشأن التعديلات فى التعريفة الجمركية كخطوة فى تحرير التجارة الخارجية وذلك فى إطار الاتفاق الجديد مع صندوق النقد الدولى "خطاب النوايا المصرى" والتى تمثلت فى :

- إلغاء الحظر على نسبة ٣١٪ من الواردات.
- تضييق الفجوة بين أعلى مستويات التعريفة الجمركية ليقتصر الحد الأقصى على ٨٠٪ فيما عدا السيارات حيث بقاء نفس المعدلات السابقة (معظمها أكثر من ١٠٠٪).

---

(١) النشرة الاقتصادية للبنك الأهلى المصرى، العدد الثالث، المجلد الـ ٤٦ - أكتوبر ١٩٩٣ ص١٤٩.

- شملت هذه التعديلات ١٢٠ بنداً من مستلزمات الإنتاج والمنتجات النهائية بالتخفيض بمعدلات مختلفة.

- رفع الحظر عن مجموعة كبيرة من السلع الصناعية والزراعية بحيث أصبحت السلع المفروض عليها الحظر لاتزيد عن ٥٪ من جملة الإنتاج المحلى الصناعى والزراعى مقابل ٣٥٪ فى عام ١٩٨٤، وأهم السلع المحظور استيرادها حالياً هى الملابس الجاهزة والأقمشة والمنسوجات والدواجن.

ثانياً : صدر فى ١٣ فبراير ١٩٩٤ قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ باصدار التعريفة الجمركية المنسقة طبقاً للقواعد والفئات أى المعدلات المرفقة به، وذلك تحقيقاً لتحرير التجارة الدولية وتجميع وتوحيد وتسهيل الاحصاءات المتصلة بها، وتوفير البيانات المقارنة للتجارة الدولية، ويتمثل الشكل الجديد لنظام التعريفة الجمركية المنسقة فى إدخال التعديلات اللازمة سواء بالإدماج أو بمزيد من التقسيم والتفصيل للفصول والبنود الأصلية لتتمشى مع المتطلبات الجديدة للتجارة والاحصاءات الدولية أى أن الأمر يتعلق بتغيير فى الشكل الفنى لنظام التعريفة الجمركية والأخذ بنظام التعريفة المنسقة التى تأخذ بها أطراف اتفاقية الجات الأخيرة، ولايوجد تعديل فى معدلات التعريفة والتى تحددت بالقرار الجمهورى رقم ٢٩٤ لسنة ١٩٩٣، وذلك تطبيقاً لقانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والذى نص فى المادتين (٦، ٩) على أن تصدر التعريفة الجمركية بقرار من رئيس الجمهورية له قوة القانون على أن يعرض على الهيئة التشريعية فى دورتها القائمة فور نفاذها والا ففى أول دورة لانعقادها.

ثالثاً : أقرت مصر اتفاقية الجات الأخيرة فى ١٥ ابريل ١٩٩٤ بمراكش بالمغرب فى إطار توقيع وزراء التجارة للدول الأعضاء، ثم صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٢ لسنة ١٩٩٥ فى ١٩٩٥/٣/٣٠ بالموافقة على انضمام مصر لمنظمة التجارة العالمية والاتفاقات التى تضمنتها الوثيقة الختامية بشرط التصديق من الهيئة التشريعية، وقد صدق مجلس الشعب المصرى على هذه الاتفاقية بجلسته المنعقدة

فى ١٩٩٥/٤/١٦.

وحيث أن مصر من الدول ذات الدخل المنخفض (الأكثر انخفاضاً) فإن الاتفاقية كما رأينا فى المطلب السابق أعطت لها فترة زمنية، وعديد من الاستثناءات فى عديد من المجالات، ومايهمنا أنه لم يحدث تعديلات أخرى فى التعريفة الجمركية بعد التعديلات التى تقررت فى نهاية يوليو ١٩٩٣، ومن المتوقع أن يتم ذلك فى فترات زمنية قادمة طبقاً لاتفاقية الجات.

المبحث الثالث

ضريبة الدمغة [1]

صدر أول أول قانون لتنظيم وتحديد ضريبة الدمغة فـــى مــايو ١٩٣٩ وهو رقم ٤٤ لسنة١٩٣٩، ثم كانت هناك العديد مـــن التعديـــلات وخصوصا القانون رقم ٢٢٤ لسنة١٩٥١، الى أن الغى بالقانون الحـــالى رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والصادر فى مايو ١٩٨٠ ومالحقه من تعديـــلات وإضافات وهو الذى ينظم ضريبة الدمغة المفروضـــة علـــى المحـــررات والعقود والمطبوعات والسجلات والوقائع والمعاملات..... وعمليات فتـــح الاعتمادات التى تصدر فى مصر، أو تنشأ فيها دون اعتبـــار لجنســـية أو محل إقامة أو موطن صاحب هذه المحررات أو موقعها أو مستعملها، كمـا تسرى الضريبة على العقود والمحررات التى تصدر خارج مصر اذا مـــا استعملت فى مصر، وسنعرض للعناصر الاساسية لهذه الضريبة كما يلى:

١-أنواع الضريبة وطرق تحصيلها:

لضريبة الدمغة نوعان: ضريبة نوعية وأخرى نسبية (م٢) ويتـــم تحصيلها باحدى الطرق الاتية (مادة ١٥).

-استعمال النماذج مقدما التى تعدها مصلحة الضرائب علـــى الا يتجاوز ثمنها قيمة الضريبة المستحقة وتكاليف اعداد المحرر

---

(١)اعتمدنا بالنسبة لضريبة الدمغة على القوانين المنظمة لها، وخصوصا القـــانون رقـــم ١١١ لسنة ١٩٨٠ ولائحته التنفيذية والقرارات الصادرة عن مصلحة الضرائب علـــى الدمغة، ورسالة الدكتوراه عن ضريبة الدمغة للدكتور فاروق سالم، كليـــة الحقـــوق – جامعة القاهرة، ١٩٩٦ وكذلك د. يونس البطريق :"النظم الضريبية، المرجع الســـابق ذكره، ص٥٢٣-ص٥٣٢.

-استعمال نماذج المحررات التى تعدها الجهات صاحبة الشـــأن، وتقدمها لمصلحة الضرائب لدمغها قبل استعمالها.

-لصق طوابع الدمغة، على أن يتم الغائها فور لصقها بمعرفـــــة من يلصقها .

-ختم المحررات بأختام الدمغة المعدة من قبل مصلحة الضرائب لذلك.

-نقداً بالنسبة لايصالات سداد اجرة العقارات الخاضعة للضريبـة على العقارات المبنية.. مع تلك الضرائب، وبـــذات اجـــراءات ومواعيد تحصيلها، كما يتم التحصيل بطريقة الاخطـــار وذلـــك بالنسبة للاقرارات المقدمة لمأمورية الضرائب المختصة من قبـل الجهة صاحبة الشأن والمتضمنـــة للبيانـــات المتعلقـــة بأوعيـــة الضريبة والمدة المطلوب أداء الضريبة عنها.

-استخدام طريقة التأشير والتى يتم بمقتضاها تقديم المحـــررات المطلوب أداء الضريبة عنها الى المأمورية المختصة التى تقـــوم بحساب قيمة الضريبة المستحقة والتى يقـــوم صـــاحب الشـــأن بسدادها مقابل تأشير المأمورية على المحرر بمـــا يفيـــد تـــاريخ السداد ورقم الايصال.

-إستخدام ألات التخليص المرخصة مـــن قبـــل الادارة العامـــة لضرائب الدمغة بعد تحديد المأموريات التى يعهد اليـــها بعمليـــة اضافة المبالغ الى ألات التخليص بعد التأكد من سلامتها.

٢-مواعيد استحقاق ضريبة الدمغة كما يلى:

تحديد المادتين ٣،٤ مواعيد استحقاق ضريبة الدمغة كما يلى:-

-بالنسبة للمحررات من تاريخ تحريرها ودون النظر الى صحتها، أما اذا كانت محررة قبل ١٥ مايو ١٩٣٩ (تاريخ العمل بالقانون الأساسى لضريبة الدمغة رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩)، أو كانت محررة فى الخارج واستعملت فى مصر فتستحق الضريبة عند استعمالها.

-بالنسبة لغير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها.

-بالنسبة للأشياء من تاريخ اعدادها الاعداد الذى تقتضيه والغرض منها.

٣-مدى خضوع المعاملات مع الجهات الحكومية للضريبة:

-لاتسرى الضريبة علىا المعاملات التى تجرى بين الجهات الحكومية، او بينها وبين شخص معفى من الضريبة.

- يتحمل الشخص غير المعفى من الضريبة قيمة الضريبة المستحقة على التعامل بالكامل بالنسبة للمعاملات بينه وبين الجهات الحكومية، وفى حالة تعدد النسخ او الصور التى تحتفظ بها الجهة الحكومية لدواعى العمل، لايتحمل المتعامل معها سوى الضريبة المستحقة على نسخة أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور (م١٢)

-تعفى من الضريبة أوراق حركة النقود المملوكة للحكومة.

-لايتحمل المتعامل مع الجهات الحكومية بالنسبة لبيع وشراء الأوراق الالية سوى الضريبة التى يقع عبؤها عليه.

٤-الهيئات غير الخاضعة للضريبة:

طبقاً للمادة رقم ٣٧ فان هذه الهيئات هى :

-هيئات التمثيل السياسى والقنصلى الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل

-الهيئات الدولية

-عدم الاخلال بأحكام القوانين الخاصة التى تقرر الاعفاء من الضريبة أو تحديد سعرها أو من يقع عليه عبؤها أو غير ذلك طبقاً للمادة رقم ٢٨.

٥-الأوعية الخاضعة للضريبة:

يقسم قانون ضريبة الدمغة رقم ١١ لسنة ١٩٨٠ أوعية الضريبة الى ٢٧ فصلاً يختص كل منها بفئة من أوعية الضريبة التى تختلف فئاتها وقيمتها ونوعيتها من فئة لأخرى، مع مراعاة أنه بصدور القانون رقم ١٠٤ لسنة ١٩٨٧ تضاعفت فئات الضريبة النوعية، ثم تضاعفت فئات الضريبة النسبية، كما تضاعفت مرة اخرى فئات الضريبة النوعية بصدور القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩، وتشمل هذه الأوعية:-

-الشهادات الدراسية، والاقرارات، والشهادات غير الدراسية

-الصور والمستخرجات، الطلبات والشكاوى

-العقود بمختلف أنواعها، ومافى حكمها.

-وثائق الأحوال الشخصية، وثائق الملاحة التجارية

-محاضر الشركات، المحررات القضائية

-أقساط ومقابل التأمين ومافى حكمها

-الأوراق التجارية، الاعلانات، خدمات النقل

-الايصالات والمخالصات والفوائد المؤشر عليها بالتخليص

-الأعمال والمحررات المصرفية ومافى حكمها.

-خدمات البريد، الاوراق المالية وتداولها

-أرباح المراهنات واليانصيب ومافى حكمها

-المبالغ التى تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام

-التصاريح والرخص الادارية، وتأسيس الشركات

-السجلات والقيد بها وصرف المواد التموينية

-توريد المياه والكهرباء والبوتاجاز واستهلاكها

-الاشتراكات السلكية واللاسلكية

-شهادات وكشوف وزن البضائع

-اقرارات الذمة والثروة المالية

-منح الجنسية المصرية

-الموازين والاجهزة الحاسبة

هذا ويتصل بضريبة الدمغة، ماتقرر بالقانونين رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤، ورقم ٥ لسنة ١٩٨٦[١] بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة والذى يتحدد بنسبة مئوية قدرها ٢% من الايرادات التى تزيد على ١٨ ألف جنية من صافى الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، ومن صافى أرباح المهن غير التجارية، ومايمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الادارة فى شركات المساهمة، والمديرين فى شركات التوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة وذلك من مبالغ خاضعة

---

(١) الجريدة الرسمية، العدد(٤٠) فى ١٩٨٤/١٠/٤ بالنسبة للقانون رقم ٤٧لسنة ١٩٨٤.

-الجريدة الرسمية العدد (١٥) فى ١٩٨٦/٤/١٠ بالنسبة للقانون رقم ٥لسنة ١٩٨٦.

للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة، وكذلك على صافى أرباح الجهات المنصوص بقانون الضريبة الموحدة ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

كذلك قرر القانون فرض مبالغ محددة كرسم تنمية على كل من جوازات السفر، واقامة الاجانب، وطلب الحصول على الجنسية المصرية، ومغادرة البلاد، ورخص السلاح، واذن العمل، ورخص تسيير السيارات ورخص القيادة، والمحررات وباقى الأوعية الخاضعة لضريبة الدمغة النوعية، واستخراج صور المحررات، والاعفاء من التجنيد كما اضاف القانون رقم لسنة ١٩٨٦ كل من :-

الشراء من الاسواق الحره، والبيع بالمزاد بنسبة ٥% من قيمة البيع يلتزم بها البائع (وقد تم الغاءه بحكم المحكمة الدستورية) على أساس ٢٥% من قيمة كل تذكره سفر للخارج تصدر فى مصر بالعملة المحلية وبحد أقصى مقداره ١٥٠جنية بالنسبة للدرجة الاولى، ومائة جنية بالنسبة للدرجات الاخرى، وتخضع لهذا الرسم تذاكر السفر المجانية ويتحمل المنتفع بالتذكرة المجانية بقيمة هذا الرسم، وتخصص نسبة ٢٥% من حصيلة الرسم للصرف منها على تمويل خطة وزارة السياحة لتنمية المناطق السياحية وتطوير الفنادق والمطارات وتجميل المناطق الأثرية وتنميتها وتمويل مشروعات منع التلوث والمحافظة على البيئة وفقا للقواعد التى يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على ما يعرضه وزير المالية، وتلتزم شركات الطيران التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية.

كذلك يخضع لهذا الرسم (أو بعبارة أدق الضريبة) الحفلات والخدمات الترفيهية التى تقام فى الفنادق والمحلات العامة السياحية، كذلك الشاليهات والكبائن والاكشاك التى تقع فى المصايف والمشاتى أيا كان

نوعها، كما أشار القانون فى مادتــه الثالثــة، الــى أنه يحصــل الرســم المنصوص عليه فى المادة الأولى من هذا القانون بالاضافة الى الضرائــب والرسوم المقررة بمقتضى القوانين الصادرة بشأنها عــن ذات الايــراد او الواقعة الخاضعة للرسم المفروض بهذا القانون وتسرى فى شــأنه جميــع الاحكام المنصوص عليها فى القوانين المشار اليها.

وبالنسبة للإعفاءات من هذا الرســم (الضريبــة)- وقــد اشــار القانون الى أنه فيما عدا الرسم المنصوص عليه فى الفقره ثانياً من البند ١ من المادة الاولى لايستحق الرسم فى الحالات المعفاه مــن الضريبــة أو الرسم عن الايراد أو الخدمة المشار اليها بمقتضى تلك القوانيــن أو أيــة قوانين اخرى، ومع عدم الاخلال بحكم المادة الثالثة لايجوز الاعفاء مــن الرسم مالم ينص على الاعفاء منه صراحة، هذا وتؤول حصيلــة الرســم المنصوص عليه فى هذا القانون الى الخزانة العامة للدولــة، ولايســرى الرسم المنصوص عليه فى البند (١) على التصرفات العقارية المنصــوص عليها فى قوانين ضرائب الدخل، كما لايسرى على الاستغلال الزراعــى للمحاصيل البستانية.

المبحث الرابع

تطور وخصائص الضرائب على الإنفاق

نعرض في هذا المبحث لتطور ضرائب الإنفاق أو الضرائب السلعية في النظام الضريبي المصري ثم نعرض للأنواع المختلفة للضرائب على الإنفاق ، ما هية وخصائص كل منها حيث يكون ذلك أساس دراسة وتحليل الضريبة العامة على المبيعات في الفصل الثانى من هذا الباب لذلك سوف نقسم هذا المبحث إلى المطلبين الأتيين

المطلب الأول : تطور الضرائب على الإنفاق " الضرائب السلعية "

المطلب الثانى : ما هية وأنواع وخصائص الضرائب على الإنفاق

المطلب الأول

تطور الضرائب على الإنفاق " الضرائب السلعية "

لم تعتمد مصر فى نظامها الضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة إلا على الضرائب الجمركية ومنذ أوائل القرن العشرين فرُضت ضرائب على بعض المنتجات كالخيوط والمنسوجات القطنية [1]، في عام ١٩٠١ تم امتداد نطاق هذه الضرائب ليشمل منذ عام ١٩٢١ المنتجات الكحولية والبترولية كالخمور والروائح والبنزين ، ثم صدر القانون رقم ٤ لسنة ١٩٣٢ بهدف

---

[1] دكتور / زكريا محمد بيومى شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، المرجع السابق ذكره ص٥

إعادة تنظيم الضرائب على الإنتاج والاستهلاك والرغبة فى زيادة حصيلتـــها ثم أدخلت عليه الكثير من التعديلات من أجـــل تطويـــر إجـــراءات الربـــط والتحصيل وإضافة سلع ومنتجات أخرى وتغيير الأســـعار ،كمـــا فرضـــت ضرائب على استعمال السيارات بموجب القانون ٤٤ لسنة ١٩٣٢ ، والـــذي تم تعديله أكثر من مرة ،ثم زاد اتساع نطاق رسوم الإنتاج ليشمل عددا آخـــر من السلع الصناعية في عام ١٩٥٦ ، ومن ثم فإن رسوم الإنتاج وما هـــي إلا ضرائب على الإنتاج والاستهلاك كانت الضرائب الســـلعية الســـائدة (غـــير المباشرة) السائدة والمطبقة حتى أوائل الستينات.

ومع التحولات الاقتصادية والاجتماعية فى الستينات بدأ تطبيق ما أطلـــق عليه نظام فروق الأسعار في عام ١٩٦٥ (وقد سبقها فرض رسوم أو إتـــاوات على أجهزة الإذاعة والتلفزيون من الإنتاج المحلى) والتي فرضت بمقتضـــى قرارات وزارية وتمثلت فى زيادات في أثمان بعض السلع تحصـــل لصـــالح الخزانة بمناسبة بيع بعض السلع المصنعة في وحدات القطاع العام ويتحملـــها المستهلك ، كما فرضت ضرائب غير مباشرة عرفت (برسوم الاســـتهلاك)[1] على السلع المستوردة المماثلة للسلع الوطنية والتى كانت تخضع إما لرســـوم الإنتاج أو الإتاوات أو فروق الأسعار وكانت رســـوم الاســـتهلاك تحصـــل بالإضافة إلى الرسوم الجمركية وبنفس إجراءات تحصيلها كذلـــك فرضـــت ضريبة الجهاد على بعض السلع الخاضعة لرسوم الإنتاج أو فروق الأسعار

وفى أواخر السبعينات كانت نظم الضرائب غير المباشـــرة وخصوصـــا الضرائب السلعية (على الإنفاق تتصف بعدم التجانس وعدم الوضوح والكثـــير من أوجه الانتقادات والقصور كما لا تتفق مع مقتضيات العدالة الاجتماعيـــة حيث كان الجزء الأكبر من حصيلتها يأتي من فرضها على سلع ضرورية أو

---

[1] د.عبدالناصر حسين ،الضريبة العامة على المبيعات .(بدون دار نشر)كلية الحقوق جامعة المنصورة ،١٩٨٨ -ص٤

شائعة الاستعمال ، كما كانت بعض السلع تخضع لأكثر من ضريبة فى وقت واحد ، وهذا كان موقع انتقاد صندوق النقد الدولي [٢] فى تقرير قدموه في يونيه ١٩٧٨ للحكومة المصرية وأن ذلك بمثابة هيكل ضريبي مضطرب تزدوج فيه الضرائب، وقدم خبراء الصندوق اقتراحين بديلين :يتمثل الأول فى الاستغناء عن هذا النظام كله وفرض ضريبة عامة على المبيعات تحل محله بسعر ٥% ، ويتمثل الثاني في المحافظة على ذلك النظام بعد تطويره عن طريق إدماج الضرائب المتعددة فى ضريبة واحدة ، وفرض ضريبة عامة على المبيعات بجوارها سعرها ٥% على المنتجين الصناعيين الذين يزيد حجم مبيعاتهم السنوي عن ٢٥,٠٠٠ جنيها ،ويقتصر الإعفاء من هذه الضريبة على السلع الضرورية الأساسية وكان خبراء الصندوق يميلون للبديل الثاني وأن الضريبة العامة على المبيعات تعد أكثر أنواع الضرائب ملاءمة لمرحلة التطور التي تمر بها مصر ،وأنه من الممكن أن تتطور هذه الضريبة لتصبح هي الضريبة الوحيدة على الإنفاق بحيث تطبق على تجار الجملة وتتحول في نهاية الأمر إلى ضريبة على القيمة المضافة بكل ما يعنيه ذلك من تبسيط للهيكل الضريبي وتحقيق زيادة هائلة في الموارد المالية العامة [١]

أدت الانتقادات السابقة والدعوة إلى الإصلاح والتطوير إلى إصدار القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك ، والذى كان كما جاء في مذكرته الإيضاحية مجرد تجميع وتقنين للضرائب التى كان

---

[٢] - د. عبدالمنعم عبدالغنى على:الضريبة على القيمة المضافة دار النهضة العربية ، القاهرة ،١٩٧٧ ،ص٣١٦ -ص٣١٧ .

[١] د/السيد عبدالمولي:التشريع الضريبى المصرى ،دار الفكر العربى،القاهرة،١٩٧٩ ص٢١

معمولا بها قبل صدوره (والتيكان ينظمها أكثر من ١٨٠ قانون وقرار وزاري في ضريبة واحدة مع توحيد إجراءات ربط وتحصيل هذه الضريبة ، وخضوع السلع الواردة بالجدول بالقانون سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة للضريبة بالفئات الموضحة ، وقد ترتب على التطبيق العملي لقانون الضرائب على الاستهلاك نشأة العديد من المشاكل والتى يمكن إجمالها فيما يلى:

١- كان هناك عدد من السلع تفرض عليها الضريبة وكانت تمثل أغلب الإنتاج الزراعي والصناعي

مما كان يعنى تحصيل الضريبة على المنتج الواحد أكثر من مرة مما يؤدى إلى تكرارية الضريبة وازدواجها ، ونظرا لأن قانون ضريبة الاستهلاك لا يسمح بالخصم فكانت النتيجة التراكم الضريبي

٢- ضريبة الاستهلاك انتقائية تخضع لها بعض السلع دون البعض الآخر و ترتب على ذلك كثرة الخلافات مما أدى إلى العديد من الارتباكات وإفساد العلاقة بين الممول والمصلحة ٠

٣- كانت الواقعة المنشأة للضريبة هى السحب من مكان الإنتاج مما أثار كثيرا من المشاكل الضريبية

٤- نظام الضريبة يعتمد أساسا على عمليات الرقابة المباشرة المقيدة لحرية المنتج ، وأحيانا كان لايستطيع فتح مصنعه أو غلقه إلا بحضور مندوب المصلحة ٠

٥- وجود تناقض واضح بين فئات الضريبة على الاستهلاك عن السلع المحلية والسلع المستوردة وأحيانا كانت فئات الضريبة لصالح المستورد نتيجة حدوث عدد من التخفيضات المتتالية في الضريبة على الواردات

٦- إذا كان القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨١ قد اعتمد بدرجة أكبر علـــى السـعر القيمي إلا أنه أخذ كذلك بالسعر النوعي بالنسبة لعدد غير قليـل مـن السـلع الأمر الذى يستلزم المراجعة الدائمة لمراعاة التغـيرات التـي تطـرأ علـى الأسعار كما أنه لم يعد يتماشى مع الفنون المالية الحديثة.[1]

٧- سداد الضريبة كان كل عشرة أيام ،وإذا تأخر السداد يوما واحدا تحسـب الفوائد مع الالتزام بتقديـم الإقـرار فـي الـ ١٥ يومـا التاليـة لشـهر المحاسبة،والتأخر ولو ليوم واحد قد يعرض الممول إلى النيابة العامة ، وكـل ذلك كان يمثل عبئا ماديا ونفسيا ثقيلا على الممول.

٨- تقدير القيمة في ظل ضريبة الاستهلاك كان يترك مجالا كبيرا لتقديـرات المصلحة بصرف النظر عن الاعتبارات العملية في تحديد القيمة مما أدى إلى كثرة الخلافات بين الممول والمصلحة .

٩- تعرض القانون ١٣٣ لسنة ١٩٨١ لكثير من التعديلات سواء بقوانيـن أو قرارات جمهورية أو وزارية مثل القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٢ ،والقـرار رقم ٣٦٠ لسنة ١٩٨٢ ،والقرار رقم ١٣٧ لسنة ١٩٨٦ ،والقرار رقـم ٢٣٤ لسنة ١٩٨٧ ،والقرار رقم ٢١٥ لسنة ١٩٨٨ ،والقرار رقم٢١٢ لسنة ١٩٨٩ والقرار رقم ٢٩٠ لسنة ١٩٩٠ ،وقد أدت كثرة التعديلات إلى وجود العديـد من الثغرات كما أن هذه التعديلات منتقدة من الناحية القانونية والدستورية .

١٠- لم يأخذ المسئولون في هذا الوقت بمقترحات خـبراء صنـدوق النقـد الدولي والتى أشرنا إليها والمتعلقة بالأخذ بالضريبة العامة علـى المبيعـات بسبب عدم استقرار الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية وزيادة حـدة الاختلالات الهيكلية في المؤشرات الكلية للاقتصاد القومي في هـذا الوقـت ومن ثم كان يجب البدء ببرنامج شامل للإصلاح الاقتصادي وهذا ما اسـتلزم

---

(١) د. عبد الناصر حسين : الضريبة المصرية العامة على المبيعات المرجع سابق ذكره ص ١٠

ضرورة التغير بتطوير النظام القائم وإصدار القانون رقم ١١ لسـنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات .

وتعد الضريبة العامة على المبيعات والمطبقة حاليا والمرحلة الأخيرة في تطور الضرائب السلعية غير المباشرة (الضرائب على الإنفاق) وحيث أنها تمثل انشغالنا الأساسي في هذا البحث بغرض التعرف على إمكانيات تطويرها إلى الضريبة على القيمة المضافة وهذا ما سنراه فإننا نشير إلى الموجهات العامة التى استوجبت إصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وأهم سماته .

لاشك أن الموجه العام لإصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات هو مواجهة وتلافى مشاكل التطبيق العملي لضريبة الاستهلاك ، غير أننا يمكن أن نذهب إلى أن تقاريرصندوق النقد الدولي التى طالبت بتطبيق هذه الضريبة فى عام ١٩٧٨

وحالت الظروف السياسية والاقتصادية دون ذلك فى هذا الوقت ثم كان برنامج الإصلاح الاقتصادي وضرورة اتباع سياسة التثبيت والتكيف الهيكلي و إصلاح وتغيير السياسة المالية بكافة مكوناتها ومنها السياسة الضريبية كانت أحد الأسباب الرئيسية في إصدار هذا القانون ويؤيد ذلك ما جاء في المذكرة الإيضاحية للقانون ،وتقرير المجالس القومية المتخصصة بالأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بطريقة تدريجية تبدأ بفرض الضريبة على المنتجين الصناعيين ثم تحول إلى ضريبة عامة على تجارة الجملة ونصف الجملة والتجزئة [١] وأن السمات والاعتبارات التي تميز الضريبة العامة على المبيعات **تتمثل فيما يلى:**

---

[١] د.زكريا بيومى :شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ،المرجع السابق ذكره ص٧

١-جاءت الضريبة على المبيعات ضريبة عامة على كل السلع إلا مـا يتـم إعفاؤه منها وبالتالي لا توجد حاجة لتوصيفها ويستطيع كل شـخص أن يحدد مدى خضوعه أو عدم خضوعه لها٠

٢-مصدر هام للإيرادات العامة للدولة حيث تتميز بغزارة الحصيلة لاتساع نطاق تطبيقها حيث تسرى في الأصل على جميع السلع ومجموعة مـن الخدمات

٣- وسيلة فعالة لتصحيح الاختلال الاقتصادي حيث تعد أداة فعالة للحد مـن الاستهلاك وزيادة معدل الادخار والتكوين الرأسمالي ، كما تـؤدى إلـى الحد من استيراد السلع من الخارج ومعالجة التضخم

٤- وسيلة فعالة للرقابة على أرباح ممولي الضرائب على الأرباح التجاريـة والصناعية وأرباح شركات الأموال وإيرادات المهن غير التجارية

٥- قضت نصوص الضريبة العامة على المبيعات على ظـاهرة الـتراكم الضريبي باتباعها نظام الخصم ،أي خصم الضريبة على المدخلات مـن الضريبة على المنتج النهائي

٦- المساواة بين المنتج المحلى والمستورد باعتبار أن الضريبة أساسا علـى الاستهلاك

٧- استحدث القانون نظاما جديدا للتصالح والتظلم يقوم على التحكيـم ممـا يؤدى للحد من الخلافات وتقليل المنازعات ٠

٨- اقترن سداد الضريبة بتقديم الإقرار خلال الـ ٣٠ يوما التالية لشـهر المحاسبة مما اتاح فرصة للمنتجين بالاحتفاظ بحصيلة الضريبة لمدة ٦٠ يوما قبل توريدها وهذا يحقق نوعا ومزيدا من السيولة لهم

٩- الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة البيع الفعلي ممـا أعطـى حريـة واسعة للمنتج لنقل السلعة من مكان لآخر دون رقابة مباشـرة عليـه ،

وأصبح هناك نظام خاص للثقة بين الممول أو المكلف والمصلحة يعتمد على إقراره الشهري واحتفاظه بسجلاته

١٠- رقابة المصلحة على المجتمع الضريبي عن طريق استخدام الحاسب الآلي (الكمبيوتر) لإدخال ملفات المكلفين ومراجعتها أولا بأول من خلال مراجعات مستندية في فترات متباعدة نسبيا

١١- تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صفر مما يؤدى الى زيادة القدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية والصادرات الخدمية الخارجية .

١٢- سوف تؤدى الى وقف تدفق وزيادة الواردات الأستهلاكية والكمالية الترفيهية كما انها تعمل على حماية السلع المحلية إذ أن الضريبة ستفرض على السلع المستوردة خاصة وأن الوعاء الضريبى على هذه السلع سيجعلها أعلى بكثير من مثيلتها المحلية وهذا بالضرورة فى صالح تطوير الإنتاج .

١٣- أنها اداة هامة للإسراع بالتنمية الإقتصادية لأنها تتضمن تحويل جانب كبير من الدخل القومى الى الإستثمار على حساب الإستهلاك .

هذا وتمثل الأعتبارات والموجهات السابقة والتى تعد بمثابة أهداف تعمل الضريبة العامة على المبيعات الصادرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من أجل تحقيقها فى مجال الواقع العملى وهى فى مجملها تمثل غايات إقتصادية ومالية وإجتماعية وسياسية – موضوع للتساؤل والمناقشة فى المبحث الثالث من أجل بيان هل تحققت هذه الأهداف ؟ وما هى المشاكل التى واجهتها وهل يمكن أن يترتب على الأخذ بالضريبة على القيمة المضافه محاولة تحقيق هذه الأهداف ، غير أننا سنستكمل هذا المبحث عن تطور الضرائب على الأنفاق بالتعرف على

ماهية وسمات وخصائص هذه الضرائب مع التركيز على ضرائب المبيعات والقيمة المضافه وذلك فى المطلب الثاني.

المطلب الثانـي:

ماهية وأنواع وخصائص الضرائب على الإنفاق

تناولنا فيما قبل تطور الهيكل الضريبي والأنواع المختلفة التي يتكون منها أي نظام ضريبي ثم رأينا تطور النظام الضريبي المصري حتى المرحلة الحالية مع التركيز على الضرائب السلعية (غير المباشرة) والتي تتمثل في تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات ، وحيث أن اشكاليتنا الرئيسية هي رؤية مدي إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، فإننا في هذا المطلب نرى من حيث المبدأ وفي خطوط عامة ماهية وخصائص الضرائب على الإنفاق أو على الاستهلاك وبيان طبيعة وسمات ومزايا كل نوع منها حتى يكون ذلك أساسا لتناول موضوع البحث ،وإذا كان الأمر يتعلق كما رأينا بالضرائب السلعية فيمكن تتبع المراحل التي تمر بها السلعة من لحظة انتهاء الإنتاج إلى لحظة الاستعمال أو استخدامها أي (استهلاكها) وهنا نجد العديد من المواقف والعمليات التي يمكن أن يأخذها المشرع كمناسبة لفرض الضريبة وتحديده المادة الخاضعة لها ويتمثل ذلك فيما يلي:

- عند انتاج السلع حيث تفرض رسوم (ضرائب.) إنتاج ويكون المكلف هو المنتج.

- عند عبور السلعة الإقليم حيث تفرض رسوم (ضرائب) جمركية يكون المكلف المستورد.

- عند الاتجار في السلع والخدمات حيث يتم انتقال السلع من المنتج إلى تاجر الجملة ثم تاجر نصف الجملة ثم تاجر التجزئة إلى أن تصل إلى المستهلك حيث تفرض الضريبة عند أي مرحلة من المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة وتمثل واقعة البيع مناسبة لفرض الضرائب وتحديد المادة الخاضعة لها . ويتعلق الأمر هنا برقم الأعمال أو رقم المبيعات الذي يقرر المشرع إخضاعه للضريبة السلعية ، ونحن نميل إلى إطلاق ضريبة عامة على رقم الأعمال والتي تأخذ مسميات مختلفة في التشريعات الضريبية والغالبية منها تطلق عليها ضريبة على المبيعات والبعض يطلق عليها الضريبة على المشتريات ، وإن كانت معظم الدول الآن (ما يقرب من مائة دولة) تأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وهى كما ذكرنا في المقدمة تمثل قمة التطور في مجال الضرائب على الإنفاق أو على رقم الأعمال .

هذا ويأخذ الفقه الغالب بالضريبة على رقم الأعمال كضريبة عامة على الإنفاق أو الاستهلاك وإن كانت غالبية الكتابات قد استخدمت تعبير الضريبة العامة على المبيعات وخصوصا بعد إصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، حيث يشير البعض [١] إلى أن الضريبة العامة على المبيعات تتميز بأنها ضريبة على رقم الأعمال أو الاستهلاك أو الإنفاق حيث تفرض على كل أو بعض السلع ، وتختلف أساليب فرض تلك الضريبة رغم تميزها بأنها ذات

---

(١) د. جلال الدين عبدالحكيم الشافعي: الضريبة على رقم الأعمال ،رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٣ ص١

وعاء واحد هو رقم الأعمال[٢] وأن الخصائص المشتركة هي أنـــها **تفــرض على** الاستهلاك ويتحمل عبأها النهائي المستهلك أي أن إمكانية نقـــل عبئــها أسهل ، وأن أثرها مباشر على الأثمان حيث تؤدى إلى رفع الأثمان كمـــا أن لها جملة آثار على إعادة توزيع الدخل القومي وعلى الإنتاج والحـــافز علـــى الإنتاج ونفقة الإنتاج وكذلك على الادخار والاستثمار والاستهلاك ٠

ومن ثم سوف نتناول في هذا المطلب الأساليب المختلفة لفرض الضريبة العامة على الإنفاق

والتي قد تأخذ اسم الضريبة العامة على رقم الأعمال أو الضريبة العامة على المبيعات (وقد أخذ القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بذلك)وهي :

١-الضريبة الشاملة المتتابعة (التراكمية)

٢- الضريبة الوحيدة

٣-الضريبة على القيمة المضافة

أولا: الضريبة الشاملة المتتابعة التراكميةTaxe Cumulatif ,encascade

الضريبة المتتابعة أو الضريبة التراكمية هي أكثر أساليب فرض الضرائـــب على رقم الأعمال ارتباطا بالمعاملات التجارية وتداول السلع وحركـــة البيـــع والشراء ، وتطبق وتسرى على جميع السلع والخدمات عنـــد تداولـــها مـــن شخص إلى آخر من وقت إنتاجها حتى وصولها إلـــى المســتهلك الأخـــير ، فتفرض الضريبة في مرحلة بيع المواد الأولية إلى المنتج ،كما تفرض علـــى البيع من المنتج إلى تاجر الجملة ومن تاجر الجملة إلى تاجر التجزئـــة ومـــن

(٢)د٠ زكريا محمد بيومي: مبادئ المالية العامة ،دار النهضة العربية ،القاهرة ،١٩٧٨ ص٣٣٩ -ص٣٤٣

- د. عادل محمد حشيش:مذكرات في الضريبة على رقم الأعمال ،دبلوم العلوم الاقتصادية والمالية -حقوق إسكندرية ١٩٧٣ (غير منشورة)

تاجر التجزئة إلى المستهلك،وتحصل الضريبة من البائع الذي يحملها على المشترى عن طريق زيادة ثمن السلعة كل مرة ، وعادة ما تستقر الضريبة نهائيا على المستهلك[١] أي أن هذه الضريبة تسري على أساس مجموع المبالغ التي يحصل عليها المكلف بها من كافة الصفقات التي تتم خلال الفترة المالية ،وتفرض بسعر منخفض لأنها تتراكم بتكرار مراحل الإنتاج والتوزيع ،وأهم مزاياها [٢] :

١-وفرة الحصيلة لاتساع وعاء الضريبة وتكرار جبايتها

٢- غالبا ما يكون سعر الضريبة منخفض والإعفاءات محدودة وسهلة التحديد والرقابة

٣- سهولة نقل العبء الضريبي وصعوبة التهرب منه

أما مساوئ وعيوب هذه الضريبة فتتمثل فيما يلي :

١-تكرار وتراكم الضريبة يؤدى إلى ارتفاع أثمان السلع والآثار السيئة لذلك على الفئات ذات الدخل المحدود

٢- تؤدى صفة التتابع إلى التفرقة في المعاملة بين مختلف السلع طبقا لطول الفترة التي تمر بها كل سلعة ،فقد تمر سلعة ما بأربع مراحل وسلعة ثانية بثلاث مراحل ، وسلعة أخرى بمرحلتين ويترتب على ذلك اختلاف عبء الضريبة على كل منها

٣- عدم قدرة الضريبة التراكمية على تهيئة منافسة عادلة بين السلع المحلية والسلع المستوردة ٠

---

(١) د٠ زكريا بيومي :شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، المرجع السابق ذكره ص١١

(٢) د٠ جلال الشافعي:أساليب فرض ضريبة المبيعات ومدى إمكان تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة في مصر المؤتمر الضريبي السابع عن المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات،٢٥-٢٦ نوفمبر١٩٩٥ كلية التجارة جامعة عين شمس ص٣

٤- الإخلال بقواعد المنافسة بين المنشآت الكبيرة والمنشآت الصغيرة ، حيث تستطيع الأولى الشراء مباشرة من المنتجين ، بينما لا تستطيع الثانية الشراء إلا عن طريق الوسطاء ومن ثم تتحمل قيمة وعبء الضريبة المفروضة على هؤلاء الوسطاء

٥- تمييز المشروعات المتكاملة التي يتوافر لديها إمكانيات الحصول على المواد الأولية

إنتاج المواد نصف المصنعة ،فتفرض الضريبة على عمليات تداول أقل، أما المشروعات غير المتكاملة فيكون العبء عليها أكبر

٦-عدم تشجيع الضريبة التراكمية للاستثمارات ، حيث أنها تتيح فرصا أكبر لتشجيع الإنتاج في مرحلة الإنتاج الأولى للمواد الأولية ونصف المصنعة ، ولا تشجع الانتقال إلى المراحل اللاحقة الأكثر تقدما للإنتاج[1]

٧- الصعوبات المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة من حيث كثرة عدد الخاضعين لها ،والكثير منهم لاتتوافر بالنسبة له المتطلبات القانونية للتحديد الدقيق للضريبة وسهولة تحصيلها

ويترتب على ذلك كثرة الخلافات والمنازعات بين الممولين والإدارات الضريبية ، ويعمق من ذلك توافر الفاعلية والكفاية فى قيام الإدارات الضريبية بأعمالها .

وتشير الدراسات المقارنة [2] لتطبيق الضرائب على رقم الأعمال ، وضرائب المبيعات وخاصة فى تطورها فى شكل الضريبة على القيمة

---

(1) د. عبدالناصر حسين:الضريبة المصرية العامة على المبيعات : المرجع السابق ذكره ص٥٢ ص٥٣

(2) الضريبة على القيمة المضافة دوليا:دليل التصنيف والإجراءات في عدد ٢١ دولة إعداد لجنة أيرتست أند يونج -وخبراء آخرون (عشرات الخبراء والمتخصصين) من جميع دول العالم :جيم سوفر,جيم

المضافة إلا أن جميع الدول لا تطبق في الوقت الحالي الضريبة الشاملة المتتابعة أو الضريبة التراكمية

ثانيا: الضريبة الوحيدة على رقم الأعمال: Taxe Unique

ظهرت الضريبة الوحيدة كأحد أشكال أو أساليب فرض الضريبة على رقم الأعمال نتيجة تعدد مساوئ وعيوب الضريبة التراكمية ، وتفرض هذه الضريبة على مرحلة واحدة فقط من مراحل الإنتاج والتوزيع ،فلا تصيب السلعة أو الخدمة إلا مرة واحدة في إحدى هذه المراحل وقد تكون نوعية أي لا تفرض إلا على سلع محددة ،وقد تكون عامة أي تفرض على كل السلع والخدمات في المرحلة المحددة وقد تفرض الضريبة الوحيدة في مرحلة الشراء للمواد الأولية أو في مرحلة الإنتاج أو فى مرحلة البيع من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة أو فى مرحلة البيع من تاجر التجزئة إلى المستهلك

أ- الضريبة الوحيدة فى مرحلة شراء المواد الاولية:

يتم فرض الضريبة فى مرحلة شراء المواد الأولية اللازمة للقيام بعملية الإنتاج ، ويتعلق الأمر بضريبة يمكن تحديد وعائها بدقة غير أنها تكون ضريبة محدودة النطاق وتعتمد على المواد الأولية فقط ولا تأخذ فى الاعتبار المراحل التالية للإنتاج والتوزيع ،كما أن سعر الضريبة يكون مرتفعا بسبب انخفاض قيمة المواد الأولية والسعي إلى تحقيق حصيلة كافية ،كما لا تفرق بين جميع المشروعات الإنتاجية سواء المنتجة لسلع ضرورية أو كمالية ، كما تؤدى إلى التفرقة في تحميل العبء الضريبي على مختلف السلع تبعا

بين،أندروجونز،لندن،يوليه،١٩٩١-ترجم إلى العربية لصالح مكتبة [illegible] القاهرة ١٩٩[illegible]

لكمية وقيمة المواد الأولية المستخدمة في إنتاجها دون النظر إلى العمل المبذول فيها ، كما أنها لا تصلح كضريبة يمكن تطبيقها على الخدمات وما يترتب على ذلك من مشكلات ، ولا يوجد تطبيق لهذه الضريبة الوحيدة على المواد الأولية في الوقت الحاضر .

ب- الضريبة الوحيدة في مرحلة الإنتاج:

يتم فرض الضريبة العامة مرة واحدة في مرحلة الإنتاج ،وتنصب على المنتجات بعد تصنيعها تماما وكونها أصبحت جاهزة لإشباع حاجات المستهلك ، وتفرض وتحصل دفعة واحدة من المنتج أو المصنع الأخير وبمناسبة خروجها من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التوزيع بكافة حلقاتها عن طريق البيع سواء لتجار الجملة أو نصف الجملة أو تجار التجزئة أو لأحد المنتجين والصناع لاستعمالها في إشباع حاجاته أو البيع المباشر للمستهلك ، وتتمثل مزايا الضريبة الوحيدة المحصلة **في مرحلة الإنتاج فيما يلي** :[١]

١- **الاقتصاد في نفقات الجباية وازدياد فعالية الرقابة بسبب قلة عدد المكلفين بها**

٢- **تركيز جهود الإدارات الضريبية على عدد محدود من المكلفين والممولين مما يمكنها من إجراء مراجعات ضريبية مما تزيد درجة الثقة لدى الممولين وتقلل فرص التهرب الضريبي**

٣- الحيدة تجاه دورات الإنتاج والتوزيع نتيجة تحمل المنتجات بعبء ضريبي واحد بصرف النظر عن طول أو قصر دورات الإنتاج والتوزيع لهذه المنتجات

٤- سهولة تحديد الضريبة يجعل من اليسير تحصيلها على الواردات ورد قيمتها للصادرات

---

(١) د. عبد الناصر حسين : المرجع السابق ذكره ص٨١ - ص٨٥

٥-الضريبة لا تسرى إلا على المنتجات النهائية الموجهة للاستهلاك ومن ثم فإنها لاتسرى على المواد الأولية والسلع الرأسمالية وذلك كمبدأ عام

أما مساوئ وعيوب هذه الضريبة فتتمثل فيما يلي :

١-تحصيل هذه الضريبة دفعة واحدة وبسعر مرتفع قد يشجع الممولين على التهرب .

٢- التفاوت فى العبء الضريبي على مستوى المستهلك بسبب اختلاف دورات التوزيع

فقد يتدخل وسطاء بين المنتج والمستهلك تشمل وكيل عمولة ، تاجر جملة ، تاجر نصف جملة ، تاجر تجزئة ، وقد يتم التعامل مباشرة بين المنتج وتاجر التجزئة ، وقد يقوم المنتج بالبيع المباشر للمستهلك ، وحيث يتم حساب هامش الربح بنسبة من سعر التكلفة والذي تعتبر الضريبة جزءا منه في كل مرحلة ، فكل ذلك يؤدى إلى اختلاف عبء الضريبة بالنسبة للمستهلك طبقا لدورة التوزيع .

٣-ليس من اليسير دائما التفرقة بين عملية الإنتاج وعملية التوزيع ،فمن الصعب وضع معيار دقيق وحاسم للفصل بينهما وإذا ما وجد فإن هناك صعوبات كثيرة في التطبيق العملي

ج- الضريبة الوحيدة في مرحلة تجارة الجملة :

يتم فرض هذه الضريبة فى مرحلة واحدة هي مرحلة البيع بالجملة، وتحصل دفعة واحدة على التعاملات التي يقوم بها تاجر الجملة وتنتقل طبقا لها السلع إلى مرحلة تجارة التجزئة أو المستهلك وهي تدفع بواسطة تاجر الجملة الذي ينقل عبئها إلى تاجر التجزئة والذي ينقله بدوره إلى المستهلك.

هذا وتشترك الضريبة الوحيدة في مرحلة تجارة الجملة مع الضريبة في مرحلة الإنتاج من حيث المزايا المترتبة على سهولة التحصيل وقلة عدد

المكلفين وتركيز جهود الإدارات الضريبية وتيسير مهامها فى الرقابة ، إلا أن هناك مجموعة من الصعوبات (المساوئ والعيوب) تتركز في عدم وجود معيار دقيق يمكن من الفصل بين العمليات التي تدخل في مرحلة تجارة الجملة وتلك التي تدخل في مرحلة الإنتاج وبالتالي فإن مشاكل الضريبة الوحيدة تتقارب في هاتين المرحلتين ، كذلك المشكلة الناجمة عن قيام المنتج مباشرة بالتعامل مع تاجر التجزئة ، ومن ثم إمكانية التهرب من الضريبة ، وقد تكون الضريبة الوحيدة في مرحلة تجارة الجملة هي الأنسب بالنسبة للمنتجات الزراعية التي تباع للمستهلك بحالتها الطبيعية ، حيث من الصعب إخضاعها فى مرحلة الإنتاج وفى مرحلة تجارة التجزئة.

د-الضريبة الوحيدة فى مرحلة تجارة التجزئة:

يتم فرض هذه الضريبة فى مرحلة واحدة هي مرحلة البيع بالتجزئة وتحصل دفعة واحدة عند بيع السلع والخدمات إلى المستهلك ، والتي يتحملها بصفة نهائية هذا المستهلك ، ومن ثم لا تدخل المراحل السابقة في الإنتاج والتوزيع في نطاق هذه الضريبة ، هذا وتتمثل مزايا **هذه الضريبة فيما يلي** [1]:

١-وفرة وغزارة الحصيلة حيث أن ثمن بيع السلع إلى المستهلك فى مرحلة تجارة التجزئة يكون عند أعلى قيمة له ، فضلا عن اتساع نطاقها

٢- عدم تفاوت العبء الضريبي على مستوى المستهلك ، حيث أن فرض الضريبة في المراحل السابقة على تجارة التجزئة يؤدى إلى تراكمها وزيادة هامش الربح في كل مرحلة وبالتالي يرتفع ثمن السلعة الذي يتحمله المستهلك ،وهذا ما لا يحدث عند فرض الضريبة في مرحلة البيع بالتجزئة

---

[1] د. جلال الشافعي :أساليب فرض ضريبة المبيعات ، المرجع السابق ذكره ص٦

٣- عدم ظهور أي تمييز في المعاملة الضريبية بين المشروعات الإنتاجية حسب طول أو قصر دورة الإنتاج ، فضلا عن عدم فرضها على السلع الاستثمارية (الرأسمالية) والصادرات

٤-تمثل أساسا صالحا لاتخاذ الإجراءات التي تهدف إلى إدخال نوع من العدالة الضريبية على توزيع العبء الضريبي المترتب عن هذه الضريبة ، عن طريق منح إعفاءات لبعض السلع والخدمات الضرورية ، والتنوع في معدلات أسعار الضريبة (سعر منخفض، سعر عام ، سعر مرتفع)

٥- أن الضريبة في مرحلة الإنتاج أو تجارة الجملة عادة ما تكون مختفية عن المستهلك حيث تكون متضمنة ومندمجة فى ثمن السلعة ، بينما تكون فى مرحلة تجارة التجزئة ظاهرة جلية للشخص الذي يتحمل بها وهذا يؤدى إلى ما يطلق عليه شفافية الضريبة أي تحديدها بدقة وشعور المكلف بها والذي يتحمل عبئها بمساهمته في الإيرادات العامة ، والآثار الإيجابية لذلك على زيادة الوعي الضريبي ٠

أما صعوبات وعيوب هذه الضريبة فتتمثل فيما يلي:

١-كثرة عدد الخاضعين للضريبة ، أي أن عدد المكلفين بها كبير جدا (تجار التجزئة) والغالبية منهم ليست لديهم حسابات أو دفاتر وسجلات منتظمة ، وما يترتب على ذلك من صعوبات بالغة فى الحصر والربط وتحديد وعاء الضريبة ، وإجراءات التحصيل والرقابة ٠

٢- تتطلب وجود جهاز ضريبي كبير وعلى درجة عالية من التطور والكفاءة والفاعلية، وهذا يستلزم توافر عدد كبير من المتخصصين وأجهزة حديثة ٠٠٠ مما يؤدى إلى ارتفاع نفقات الجباية

٣- الكثير من تجار التجزئة يميلون إلى الاعتقاد بأنهم دون المراحل السابقة يتحملون العبء النهائي لهذه الضريبة ، ومن ثم يعملون على التهرب من دفع عبئها وزيادة أرباحهم

٤- حيث أنها تقتصر على مرحلة واحدة فإنها عادة ما تكون مرتفعة السعر ، كما أن المستهلك يشعر بها بشكل مباشر حيث أنها منفصلة عن الثمن (ولو أنها جزء منه) مما يزيد من شعوره بثقل وطأتها عليه

هذا ويشير البعض [١] إلى أنه بسبب هذين العاملين الأخيرين فمن النادر أن نجد فى القانون الوضعى نظاما للضريبة على رقم الأعمال يرتكز على هذه الضريبة ، وإن كانت تجارب بعض الدول المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية والدانمارك حيث توجد مؤسسات التوزيع الكبرى تشير إمكانية تطبيق هذه الضريبة ونجاحها .

<u>ثالثا : الضريبة على القيمة المضافة</u> : Taxe Sur la valeur ajoutée

تبين لنا ما يمكن أن يترتب على تطبيق كل من الضريبة الشاملة المتتابعة والتراكمية أو الضريبة العامة الوحيدة على أحد المراحل من مشكلات فى الواقع العملى كما أنهما لايؤديان الى التوزيع المتساوى للعبء الضريبى ولا يحققان العدالة الضريبية ، والسيطرة على مكونات المجتمع الضريبى ، لذلك يكاد يجمع الفقه المالى والضريبى ، وغالبية الدول فى تشريعاتها الضريبية الى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة والتى تمثل أكثر أساليب ومفاهيم الضريبة على رقم الأعمال تطورا حيث أنها تعد ضريبة عامة على الأنفاق

---

[١] د. عبد الناصر حسين : المرجع السابق ذكره ص٧٥ - ٧٦

تفرض على كل السلع والخدمات الأستهلاكية سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة ٠

وحيث أن أمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى سوف تمثل موضوع الباب الثالث ، كما أنها تمثل موضوع الأنشغال الرئيسى لهذا الكتاب فإننا سوف نقصر فى هذه النقطة من هذا المطلب على بيان الفكرة الأساسية للضريبة على القيمة المضافة ثم كيفية تحديد الضريبة وبيان مزايا وعيوب هذه الضريبة فى خطوط نظرية عامة ،

أ) **الفكره الأساسية للضريبة على القيمة المضافة :**

على الرغم من أن الضريبة على القيمة المضافه تفرض على الإنتاج فى كافة مراحله كما فى الضريبة المتتابعة (التراكمية) ، غير أنها لا تفرض إلا على القيمة المضافة المتحققة فى كل مرحلة والتى تتمثل فى الزيادة فى قيمة الإنتاج فى كل مرحلة من مراحله عن قيمتها فى بداية هذه المرحلة [١] فالضريبة لاتتناول إلا قيمة مساهمة المشروع فى العملية الإنتاجية وبعبارة أخرى فإن الضريبة على القيمة المضافة تسرى على كل مشروع عن ذلك الجزء من إنتاجه ونشاطه النهائي الذى يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراه من الغير خلال فترة معينة ، أى أن الضريبة تفرض على الفرق بين قيمة السلع المباعة فى نهاية فترة ما وقيمة السلع أو المدخلات المشتراه فى بدايتها [٢].

(١) د ٠ زكريا بيومى شرح قانون لضريبة العامة على المبيعات المرجع السابق ذكره ص ١٣

(٢) د٠ جلال الشافعى : نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكان تطبيقه فى مصر ،كتاب الأهرام الإقتصادى عدد ١٩٩٦/١٢/١٦ ص ٣

ومن ثم فإن الضريبة على القيمة المضافة تضمن التحصيل المتتالى للضريبة فى كل مرحلة يمر بها المنتج " السلعه " أو الخدمة " على أساس القيمة المضافة المتحققة فى كل مرحلة ، الى أن تصل الى المستهلك النهائي الذى يتحمل بكل مكونات الضريبة ، وأن أهم ما يميزها عن غيرها من أساليب فرض الضريبةعلى رقم الأعمال ويعتبر الفكرة الأساسية لهذه الضريبة هو كفالة وحق أن يخصم من الضريبة المستحقة على السلعة أو الخدمة فى مرحلة معينة من مراحل إنتاجها أو توزيعها الضرائب المحصلة عليها فى المراحل التى سبقت هذه المرحلة ،ومن ثم فإن الضريبة لا تصيب إلا القيمة المضافه للسلعه أو الخدمة فى كل مرحلة على حده ٠

ب- - **كيفية تحديد الضريبة على القيمة المضافه** [١] **يتم ذلك بطريقتين :**

الأولى: طريقة الخصم المباشر : حيث تحسب الضريبة على القيمة التى أضافها المشروع ، حيث يستنزل رقم الأعمال فى أول فترة أو مرحلة معينة من إجمالى رقمالأعمال فى نهايتها ، وتحسب الضريبة على الفرق الناتج بينهما ٠

الثانية : طريقة الخصم غير المباشر : حيث تحسب الضريبة على اجمالى ثمن بيع المنتجات فى نهاية فترة معينة (إجمالى رقم أعمال

---

(١) د٠ محمد رضا سليمان : الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها فى مصر ، مجلة مصر المعاصرة العدد ٣٩٩ /السنة ٧٦ الجمعية المصرية للإقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع ، القاهرة ، ١٩٨٥م ص ـ٢٥

(٢) د٠ عبد الناصر حسين ، المرجع السابق الإشارة اليه صـ ١٣جلال الشافعى

فى نهاية مرحلة ما) ثم يستنزل منها الضريبة التى سددت أو سبق تسديدها فى المراحل السابقة ٠

ج - **مزايا وعيوب الضريبة على القيمة المضافة (٢)**

سوف نقتصر فى هذا العرض على إبراز الخطوط الرئيسية لمزايا وعيوب الضريبة على القيمة المضافة من الناحية النظرية، أما فى مجال التطبيق العملى فسوف نرى ذلك فى الباب الثالث بالنسبة للنظام الضريبى المصرى ٠

أولاً : مزايا الضريبة على القيمة المضافة تتمثل فيما يلى: (٣)

١- تؤدى الى تساوى العبء الضريبى على مستوى المستهلك ، وينتج ذلك من أنها تؤدى الى توزيع عبء الضريبة على المراحل الإقتصادية المختلفة توزيعاً عادلاً يتفق مع القيمة المضافة المتحققة فى كل مرحلة ٠

٢- أن الضريبة على القيمة المضافة هى فى الحقيقة عباره عن تزاوج وتراكب بين الضريبة الوحيدة على تجارة التجزئة ، والضريبة الشاملة المتتابعة " التراكمية " مع حق خصم الضرائب السابقة فهى تجمع بين مزايا هذين النوعين وتستبعد عيوبهما ٠

٣- عدم التأثر بطول أو قصر دورات الإنتاج والتوزيع ، وعدم تمييز المؤسسات الإقتصادية المتكاملة والمندمجة راسيا عن المؤسسات غير المتكاملة ، وتشجيع الإستثمارات والسلع الرأسمالية عن طريق الأعفاءات أو حق الخصم المقرر على المدخلات ،ومن ثم فإنها تكفل حق المنافسة المشروعه والحره بين كافة المشروعات ٠

---

(٣) جلال الشافعى : نظام الضريبة على القيمة المضافه ٠٠ المرجع السابق ذكره ص٣

٤- تحميل السلع المستورده بكامل الأعباء المفروضه على السلع المحلية المثيلة ، وإعفاء الصادرات من الضريبة على القيمة المضافة (سعر صفر) أو رد الضريبة عند التصدير يعمل على تشجيع الإنتاج الوطنى و تشجيع التصدير وتقييد الإستيراد ٠

٥- صعوبة التهرب من الضريبة على القيمة المضافة ، فنظام الضريبة يمكن الإدارة الضريبية من أحكام الرقابة على التطبيق والتضييق من فرص التهرب ويتم ذلك بشكل كبير عن طريق المكلفين انفسهم ، إذا أن من مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة ، حتى يستطيع خصمها من الضريبة التى تستحق عليه عند بيعه للسلعه أو أدائه للخدمة ٠ ٠

ثانيا: عيوب الضريبة على القيمة المضافه : تمثل فيما يلى :

١- الإعتقاد بأن الضريبة على القيمة المضافه يحقق مصالح المؤسسات الصناعية والتجارية الكبرى على حساب صغار التجار والصناع ،ومن ثم فإنها تؤثر على التوزيع الأمثل للموارد وذلك ليس صحيحا ، فحق الخصم مكفول لكل المؤسسات والمشروعات كبيرة او صغيرة والأمر يتعلق بإعتبارات إقتصادية وإمكانيات تكنولوجية ومالية إنتاجية تمكن من السيطرة على السوق ولا علاقة للضريبة بذلك

٢- صعوبة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على صغار التجار والصناع والحرفيين وهم يمثلون أعداد كبيرة وليست لديهم حسابات وأو سجلات أصلا ، او غير دقيقة وغير منتظمة إذا وجدت ٠

٣- زيادة نفقات تحصيل الضريبة لكثرة عدد الممولين الخاضعين ، وذلك خلف الكثير من المشاكل الضريبية بين الإدارة الضريبية

والممولين خاصة فى الدول التـــى يعوزهـــا الوعـــى الضريبـــى والإدارة الضريبية الحديثة [١]

٤- قلة الإعفاءات يترتب عليها الأضرار بالفئات ذات الدخل المحـــدود والفقراء ، ويعمق من ذلك مايترتب على الضريبـــة خاصـــة إذا كـــانت أسعارها مرتفعة عن زيادة معدلات التضخم ٠

٥- فرض الضريبة على مرحلة تجـــارة التجزئـــة مـــن خـــلال نظـــام الضريبة على القيمة المضافة بفتح المجال للتهرب الضريبى ، وهـــذا يحتاج الى جهاز رقابة فعال للكشف عن وسائل التهرب التى يلجأ اليـــها تجار التجزئة لكثرة عددهم (٢)

رغم هذه العيوب فإنه يمكن التقليل منها الى حد كبير ، وفـــى نهايـــة هذا المبحث عن الضرائب على الأنفاق ، فإننا نؤكد مـــرة اخـــرى أن الضريبة على القيمة المضافة هى إحدى صـــور الضريبـــة علـــى رقـــم الأعمال وهى تعتبر ضريبة عامة على المبيعات تفرض علـــى جميـــع السلع والخدمات أو الجزء الأكبر منها بمناسبة إســـتهلاكها عنـــد كـــل مرحلة مع خصم الضرائب السابق سدادها فى المراحـــل الســـابقة وهـــى تمثل أحدث ما وصل اليه الفكر الضريبى مـــن تطـــور وامتـــد نطـــاق تطبيقها الى معظم الدول ، وحتى يمكن مناقشة ورؤية مدى إمكانيـــة تطبيقها فى مصر سوف نرى فى الباب الثالث المشـــكلات المترتبـــة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات فى مصر ٠

---

(١) د٠محمد رضا سليمان : المرجع السابق ذكره ص ١٠

(٢) راجع ماسبق بشأن الضريبة الوحيدة على مرحلة تجارة التجزئة

سعد محمد خليل -الضريبة على المبيعات أو على٠ رقم الأعمال وإمكانية وضع نظام لها فى مصر ، مجلة التشريع المالى والضريبى ، القاهرة ، العدد ١٤٣ فبراير ١٩٦٨ ص ٣١ – ص ٣٩

الفصل الثانى

مبادئ وأحكام وعناصر التنظيم القانونى والفنى للضريبة العامة على المبيعات

عرضنا فى الباب الأول تطور الهيكل الضريبى المصرى سواء فيما يتعلق بالضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة، ولما كان تركيزنا فى هذا الكتاب الأول هو تناول الضرائب غير المباشرة بصفة عامة، والضرائب على الانفاق (الضرائب السلعية) بصفة خاصة، فقد عرضنا فى الفصل الأول من الباب الثانى للضرائب الجمركية وتطور التعريفة الجمركية والأثار المترتبة على اتفاقية الجات الاخيرة (دوره اورجواى التى انشأت منظمة التجارة العالمية)، حيث من المتوقع بعد انتهاء المهله المحددة لمصر (عشرة سنوات ابتداءا من ١٩٩٥/١/١ حيث كانت حينئذ من الدول منخفضة "أو شديدة الانخفاض" الدخل) وطبقا للالتزامات التى تقدمها مصر سنويا بشأن التعريفة الجمركية، أن تكون التعريفة الجمركية كمتوسط مابين ٣% الى ٥%، وهذا يؤدى الى انخفاض بل تدهور شديد فى حصيلة الضرائب الجمركية والتى حققت مايزيد عن عشرة مليار جنيه فى عام ١٩٩٨/٩٧، ١١مليار جنيه عام ١٩٩٩/٩٨، ومتوقع لها ١٢مليار جنيه فى الموازنة العامة للدولة عن عام ٢٠٠٠/٩٩[1]، ولعل ذلك (كما سوف نرى فى الباب الثالث) أحد الاسباب فى تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة لضريبة المبيعات، وبعبارة أدق الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى، كما عرضنا

---

(١) الموازنة العامة للدولة -السنوات من ١٩٩٨/٩٧- ٢٠٠٠/٩٩ -وزارة المالية.

لضريبة الدمغة وتطورها، ورغم التعدد والتنوع فى أوعية هذه الضريبة، الا أن حصيلتها محدودة.

كذلك تناولنا تطور وخصائص الضرائب على الانفاق، حيث تم التركيز على المرحلة التاريخية من اواخر السبعينات وحتى أوائل التسعينات، ورأينا أن الفقه الضريبى وغالبية الكتابات تستخدم الضريبة العامة على المبيعات ، والتى تتميز بأنها ضريبة على رقم الأعمال أو الاستهلاك أو الانفاق حيث تفرض على كل أو بعض السلع وتختلف اساليب فرض تلك الضريبة رغم تميزها بأنها ذات وعاء واحد هو رقم الأعمال، ويجمع بينها جميعاً أنها تفرض على الاستهلاك ويتحمل عبؤها النهائى المستهلك وأثرها مباشر على الأثمان،وتناولنا بالتحليل الأنواع أو الاشكال المختلفة التى تأخذها الضريبة العامة على المبيعات: وهى الضريبة الشاملة المتتابعة التراكمية والتى تطبق وتسرى على جميع السلع والخدمات عند تداولها من شخص الى أخر من وقت انتاجها حتى وصولها الى المستهلك الأخير أى أنها تسرى على أساس مجموع المبالغ التى يحصل عليها المكلف بها من كافة الصفقات التى تتم خلال الفترة المالية، وتفرض بسعر منخفض لأنها تتراكم بتكرار مراحل الانتاج والتوزيع وتشير الدراسات المقارنة الى أن جميع الدول لاتطبق فى الوقت الحالى الضريبى الشاملة او التراكمية.

لذلك ظهرت الضريبة الوحيدة على المبيعات، أى التى تفرض على مرحلة واحدة فقط من مراحل الانتاج والتوزيع، فلا نصيب السلعة الا مرة واحدة، وقد تكون نوعية أوعامة، ومن ثم قد تفرض فى مرحلة للمواد الأولية، أو فى مرحلة الانتاج، أو فى مرحلة البيع من تاجر الجملة الى تاجر التجزئة، أو فى مرحلة البيع من تاجر التجزئة الى المستهلك

(وتناولنا ذلك بالتفصيل)، وكنتيجة لزيادة عبئها بالنسبة لمرحلة محددة وامكانية التهرب منها، فانه من النادر أن تأخذ بها القوانين الضريبية.

وقد ترتب على صعوبة الأخذ بالضريبة الشاملة التراكمية او الضريبة الوحيدة على أحد المراحل اتجاه غالبية الفقه الضريبى، وغالبية الدول فى تشريعاتها الضريبية الى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة والتى تمثل أكثر أساليب ومفاهيم الضريبة العامة على المبيعات (ضريبة رقم الأعمال) تطورا، فهى تعد ضريبة عامة على الانفاق، تفرض على كل السلع والخدمات الاستهلاكية سواء كانت منتجة محليا او مستوردة، وقد تناولنا الفكرة الاساسية لهذه الضريبة، ثم كيفية تحديدها ومزاياها وعيوبها- وحيث أن الباب الثالث من هذا الكتاب سوف نناقش فيه إمكانية الأخذ بهذه الضريبة وتطبيقها في الهيكل الضريبى المصرى، لذلك سوف تنشغل فى هذا الباب بدراسة الضريبة العامة على المبيعات فقط.

سوف نقتصر فى دراسة الجوانب المختلفة للضريبة العامة على المبيعات والصادرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على المبادئ والأحكام العامة لهذه الضريبة من حيث أهدافها وخصائصها العامة، والنطاق الزمانى والمكانى لهذه الضريبة، وكذلك اسس واجراءات التنظيم الفنى لهذه الضريبة من حيث المكلفين بها، والسلع والخدمات الخاضعة لها، والالتزامات المحددة والمطلوبة من المكلفين، والواقعة المنشئة لهذه الضريبة، وكذلك الاجراءات المتعلقة بفرض الضريبة واستحقاقها واسقاطها، وكل مايتعلق بالفحص الضريبى ومتطلباته ومستنداته ودور الجهاز الضريبى والرقابة المحددة قانونا، كذلك سوف نعرض فى هذا الفصل كذلك للمنازعات المتعلقة بضريبة المبيعات سواء فى شكل تظلمات أو الالتجاء الى التحكيم أو القضاء بمختلف أنواعه، بالاضافة الى

المخالفات والجرائم التى قد تنشأ فى اطار ضريبة المبيعات، أما المشـاكل المترتبة على ضريبة المبيعات من خلال التطبيق العملى لهذه الضريبـة، فسوف نتناولها فى الباب الثالث فى ضوء امكانية مواجهـة وحـل هـذه المشاكل من خلال الاخذ بالضريبة على القيمة المضافـة، لذلـك سـوف نتناول موضوعات هذا الفصل فى المباحث الاربعة الاتية :

المبحث الأول: المبادئ والخصائص العامة للضريبـة العامـة للمبيعـات العامة.

المبحث الثانى: المكلفين بالضريبة والسلع والخدمات الخاضعة لها.

المبحث الثالث: الاجراءات المتعلقة بفرض الضريبة واستحقاقها.

المبحث الرابع: المنازعات المتعلقـة بضريبـة المبيعـات، والمخالفـات والعقوبات المحددة.

المبحث الأول

المبادئ والخصائص العامة للضريبة العامة على المبيعات

نعرض فى هذا المبحث نظرة كلية عامة على القانون رقـم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية والاسباب التى أدت الى اصداره-، وأهدافـه العامة، ثم نتناول الخصائص العامة للضريبة العامـة علـى المبيعـات، وكذلك النطاق الزمانى والمكانى لهذه الضريبة وذلك فى عدة مطالب علـى النحو التالى.

المطلب الأول: موجبات اصدار قانون ضريبة المبيعات وأهدافه.

المطلب الثانى: نظرة كلية على القانون رقم ١١ لسـنة ١٩٩١ ولائحتـه التنفيذية.

المطلب الثالث: الخصائص العامة لضريبة المبيعات

المطلب الرابع:النطاق الزمانى والمكانى لضريبة المبيعات.

المطلب الأول

موجبات اصدار قانون ضريبة المبيعات وأهدافه

أولاً: أسباب صدور القانون رقم١١ لسنة١٩٩١

أشرنا من قبل الى الاسباب والموجبات التى أدت الى ضـــرورة اصدار قانون جديد ينظم الضرائب على الانفاق او الاستهلاك، ونلخــص ذلك مرة ثانية فى أن الضرائب على الانفاق او الاســتهلاك كـانت فـى أواخر السبعينات تتصف بعدم التجانس وعدم الوضـــوح، ولاتتفــق مــع مقتضيات العدالة الاجتماعية حيث يتم فرضها علــى الســلع الضروريــة وكان ذلك موضع انتقاد وخصوصا من صندوق النقــد الدولــى، والــذى طالب بفرض ضريبة عامة على المبيعات وقصر الاعفــاء علــى الســلع الضرورية الأساسية، والتى تتحول فى نهاية الامر الى ضريبة على القيمة المضافة بما تحققه من زيادة كبيرة فى الموارد المالية وتبســيط الــهيكل الضريبى.

غير أن ذلك لم يؤد الى اصدار قانون لضريبة المبيعـــات، بــل أدت المتغيرات السياسية والاقتصادية والمالية الى اصدار القــانون رقــم ١٣٣ لسنة ١٩٨١بشأن الضرائب على الاستهلاك والــذى كــان مجــرد تجميع للضرائب التى كان معمولا بها قبل صدوره، وقـــد أجمــع الفقــه الضريبى والكتابات الضريبية، والمذكــرة الايضاحيــة لقــانون ضريبــة المبيعات على أن التطبيق العملى لقانون الضرائب على الاســتهلاك أدى الى نشأة العديد من المشاكل والتى تعد موجبات واسباب اصدار القــانون

رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات والتـــى تتمثـل فى:

١-ضريبة الاستهلاك كانت غير عامة، أى انتقائية تخضع لها بعـض السلع دون البعض الأخر، مما أدى الى كثرة الخلافات بين المموليـن ومصلحة الضرائب على الاستهلاك.

٢-تحصيل الضريبة على المنتج الواحد أكثر من مرة ممايؤدى الـــى تكرارية الضريبة وازدواجها، فضلا عن الـــتراكم الضريبـــى حيـث لايسمح قانون ضريبة الاستهلاك بالخصم.

٣-نظام الضريبة على الاستهلاك تعتمد أساسا على عمليات الرقابـة المباشرة المقيدة لحرية المنتج، كما كانت الواقعة المنشـــئة للضريبـة هى السحب من مكان الانتاج مما أثار الكثير من المشاكل الضريبية.

٤-وجود اختلاف وتناقض بين فئات الضريبة على الاستهلاك عـــن السلع المحلية والسلع المستوردة، وأحيانا كانت فئات الضريبة لصـــالح المستورد نتيجة حدوث عدد من التخفيضات المتتالية فـــى الضريبـة على الواردات.

٥-تقدير القيمة فى ظل ضريبة الاستهلاك كان يترك مجـــالا كبـيرا لتقديرات المصلحة، وليس للاعتبارات العملية مما أدى الـــى كـثرة الخلافات بين الممول والمصلحة.

٦-الاعتماد على السعر القيمى وكذلك السعر النوعى للضريبة، ممـــا تطلب المراجعة الدائمة لمراعاة التغيرات التى تطـرأ علـــى اسـعار الضريبة بما يتفق والفن الضريبى الحديث.

٧-سداد الضريبة كان يتم كل عشرة أيام، والالتزام بتقديم الاقرار فى خلال الخمسة عشر يوما التالية لشهر المحاسبة، وتأخير السداد يومـــا

واحدا يؤدى الى حساب الفوائد، وكل ذلك يمثل عبء مادى ونفسى على الممول.

٨-كثرة التعديلات التى اجريت على القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ سواء بقوانين او قرارات جمهورية أو وزارية وخصوصا القرارات رقم ٣٦٠ لسنة ١٩٨٢، ورقم ١٣٧ لسنة ١٩٨٦، ورقم ٢٩٠ لسنة ١٩٩٠، وكما رأينا فان القانون فى بعض مواده (المادة ٢ فقرة ٣، وفقرة٤)، وهذه القرارات كانت موضوع للانتقاد والمنازعة والطعن بعدم الدستورية، وحكم المحكمة الدستورية العليا[١] بعدم دستورية هاتين الفقرتين، والقرارين السابق الاشارة اليها.

وإذا كانت جملة الأسباب السابقة تتصل بالأنتقادات والمأخذ بالنسبة للقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الاستهلاك، الا أن الموجبات الاكثر أهمية والتى استلزمت واستوجبت اصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة على المبيعات فتتمثل فى عدم توافر حصيلة كافية لضريبة الاستهلاك ٢,٣مليار فى عام ١٩٩١/٩٠، وزيادة حدة الاختلالات المالية وزيادة عجز الموازنة العامة والاتجاه الى الأخذ ببرنامج للاصلاح الاقتصادى، واتباع برنامج للتثبيت والتكيف الهيكلى، وضرورة التغيير الشامل فى السياسة المالية المتبعة (بجانب مجموعة اخرى من السياسات النقدية، والاثمان، والخصخصة، والتحرير والأخذ بأليات السوق....الخ) سواء بالنسبة لترشيد الانفاق، أو المواجهة الحاسمة

---

(١) المحكمة الدستورية العليا، القضية رقم ١٨ لسنة ١٨ ق.د دستورية بجلسة ١٩٩٦/٢/٣، الجريدة الرسمية فى ١٩٩٦/٢/١٧- والسابق الاشارة اليه عدة مرات فى المطلب الخامس بالتفويض التشريعى وحدوده فى المسائل الضريبية ص١٩٠- ص٢١٠.

لعجز الموازنة العامة، أو تنشيط وزيادة الايرادات العامة، ومن ثم كان الاتفاق فى اطار برنامج الاصلاح الاقتصادى بضرورة الاخذ بتوصيات صندوق النقد الدولي ومن أهمها القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات ثم تطويرها الى الضريبة على القيمة المضافة، ويؤيد ذلك كما سنرى فى الباب الثالث ماجاء فى المذكرة الايضاحية للقانون، وتقارير المجالس القومية المتخصصة.

ثانيا: أهداف الضريبة العامة على المبيعات:

لاشك أن الهدف الرئيسى يتمثل فى اصلاح النظام الضريبى، وتحقيق أهداف السياسة المالية والسياسة الاقتصادية، ويمكن الاشارة الى مجموعة الأهداف التى يسعى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من أجل تحقيقها فيما يلى:

١-مواجهة الاختلالات والعيوب والانتقادات التى رأيناها فى الضريبة العامة على الاستهلاك والتى صدرت بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١.

٢-ارتبط اصدار القانون الخاص بالضريبة العامة على المبيعات باتباع وتطبيق برنامج الاصلاح الاقتصادى فى مراحله المختلفة ابتداءا من عام ١٩٩١، لذلك نرى أن من بين الأهداف الرئيسية أن يكون القانون رقم ١١ لسنة١٩٩١ أحد المحاور الأساسية فى السياسة المالية[١] والضريبية.

---

(١) راجع فى تفصيلات ذلك كتابنا: التشريعات الاقتصادية عن القانون ٢٠٣ لسنة١٩٩١، ومحاور برنامج الاصلاح الاقتصادى وخصوصا فيما يتعلق بالسياسة المالية، المرجع السابق ذكره ص١٩-ص٣٥.

٣- المساهمة الفعالة والجادة في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية وخصوصا فى خفض معدلات التضخم، والحد من عجز الموازنة العامة، وتمويل العجز عن طريق مصادر ايراديه حقيقية، فضلا عن مجموعة من الاهداف والغايات الاقتصادية الاخرى.

٤-أداه هامة للاسراع بالتنمية لانها تتضمن تحويل جانب كبير من الدخل الى الاستثمار على حساب الاستهلاك هذا وتمثل هذه الاهداف الاربعة الأهداف الاساسية والتى يترتب عليها مجموعة اخرى من الاهداف (عرضنا للبعض منها فى الفصل السابق، وسنرى متابعة لها فى الباب الثالث) وتتمثل فى:

أ-مصدر هام للايرادات العامة للدولة حيث أنها ضريبة عامة تفرض على جميع السلع (والخدمات المحددة) الا مايتم اعفاؤه منها، ومن ثم تتميز بوفرة الحصيلة.

ب-المساواة بين المنتج المحلى والمستورد باعتبار أن الضريبة أساسا على الاستهلاك.

جـ-تشجيع الصادرات ممايؤدى الى زيادة القدرة التنافسية للصادرات السلعية والصادرات الخدمية عن طريق اخضاعها للضريبة بسعر صفر.

د-أحد الوسائل الفعالة لمواجهة الاختلالات الاقتصادية، حيث تؤدى الى الحد من الاستهلاك، ومن استيراد السلع الكمالية، وزيادة معدلات الادخار والاستثمار.

هـ-اذا ماتم الأخذ بالرقم القومى والربط بينها وبين ضرائب الدخل وخصوصا الأرباح التجارية والصناعية وأرباح شركات الأموال

وايرادات المهن غير التجارية، فانها سوف تكون أداه فعالة لمواجهـة التهرب الضريبى وتحقيق الرقابة اللازمة.

و-الأخذ بنظام الخصم الضريبى، والقضاء علـى ظـاهرة الـتراكم الضريبى، واستحداث نظام جديد للتصالح والتظلم يقوم على التحكيـم ممايؤدى الى الحد من المنازعات الضريبية.

ل- عدم فرض رقابة مباشرة على المنتج حيث أن اليع الفعلـى هـو الواقعة المنشئة للضريبة مما اعطى للمنتج حرية فى نقـل السـلعة، فضلا عن اتاحة فرصة زمنية تصل الى مدة شـهرين قبـل توريـد الضريبة حيث اقترن سداد الضريبة بتقديم اقرار خلال الـ٣٠ يومـا التالية لشهر المحاسبة.

ن-تحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة بما يساعد فى تحقيق قـدر من العدالة عن طريق تقرير بعض الاعفاءات للسلع الاساسية.

المطلب الثانى

نظرة كلية على القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

الخاص بالضريبة العامة على المبيعات ولائحته التنفيذية

أولا: نظرة كلية على القانون ولائحته

صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة علـى المبيعات فى ٢٨ ابريل ١٩٩١، ونشر فى الجريدة الرسمية فـى ٢ مـايو ١٩٩١ ، وتم العمل به اعتبارا من ٣ مايو ١٩٩١ (اليوم التالى لنشـرة)، كما صدرت لائحته التنفيذية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ بقـرار مـن وزيـر المالية فى ١٩٩١/٦/١، ونشرت فى الجريدة الرسمية فى هذا التاريخ وتـم العمل بها من يوم نشرها، وقد تضمن القانون عدد ١٣ بابا تتضمن عـدد

٥١ مادة، كما تضمن اصداره خمسة موادونظرة كلية على القانون وأبوابه كما يلى[1]:

-**مواد اصدار القانون:** تضمن خمسة مواد أهمها الغاء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ الخاص بالضريبة على الاستهلاك، كما يلغى كل مايتعارض مع أحكام هذا القانون (المادة٢) ، ويستبدل بعبارة مصلحة الضرائب على الاستهلاك عبارة مصلحة الضرائب على المبيعات.

-**الباب الأول: احكام تمهيدية:** يتضمن المادة الأولى فقط وتحتوى على تحديد لبعض المصطلحات والمسميات الواردة فى هذا القانون، وسنشير اليها فى نهاية هذا المطلب.

-**الباب الثانى: فرض الضريبة واستحقاقها:** يتضمن المواد من ٢ الى ١٠ والمنظمة لفرض الضريبة وسعرها والمكلفين بتحصيلها وتوريدها والتزاماتهم وحالات استحقاق الضريبة والمعاملة الضريبية لسلع وخدمات مشروعات المناطق والمدن الحرة، والاسواق الحرة.

-**الباب الثالث: تقدير القيمة :** ويتضمن المواد من ١١ الى ١٣ والمتعلقة بالقواعد الخاصة بتقدير القيمة التى تتخذ أساسا لربط الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لها.

-**الباب الرابع: الفواتير والاقرارات والاخطارات والدفاتر والسجلات:** ويتضمن المواد من ١٤ الى ١٧ ويتعلق بالاجراءات الفنية والمحاسبية المطلوب اتخاذها الواجب توافرها.

---

(١) قانون الضريبة العامة على المبيعات، رقم ١١ لسنة١٩٩١، الهيئة العامة لشئون المطابع الاميرية، القاهرة، ١٩٩١.

-الباب الخامس:التسجيل: ويتضمن المواد من ١٨ الى ٢٢ والمتعلقة بأحكام التسجيل وتحديد الاشخاص الطبيعين او المعنويين المكلفين بتسجيل أنفسهم، والتسجيل الاختيارى وضرورة الاخطار بالتغيرات التى تحدث على بيانات التسجيل والغاء التسجيل.

-الباب السادس: خصم الضريبة والاعفاء منها وردها: ويتضمن المواد من ٢٣ الى ٣١ حيث ان المادة ٢٣ تقرر أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات المسجل ماسبق سداده او حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وماسبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود والشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية، كما يتضمن هذا الباب حالات الاعفاء الوجوبية والجوازية من الضريبة (المواد ٢٤ الى ٣٠)، وحددت المادة ٣١ حالات رد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التى يتم تصديرها، وكذلك الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ.

-الباب السابع: تحصيل الضريبة: ويتضمن المواد من ٣٢ الى ٣٤ والمتعلقة بتحصيل الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لها وتوريدها فى المواعيد المقررة.

-الباب الثامن : التحكيم: ويتضمن المواد من ٣٥ الى ٣٧ حيث أخذ القانون بنظام التحكيم وبموجبه يحق للمسجل طلب احالة الخلاف أو النزاع الى التحكيم كمرحلة ابتدائية (حكمين)- واذا لم يتفق الحكمان يتم رفع النزاع الى لجنة تحكيم عليا (عدد "٥" محكمين).

-**الباب التاسع: موظفى المصلحة وواجباتهم:** ويتضمـــن المـــادتين ٣٨، ٣٩، المتعلقة بموظفى المصلحة وواجباتهم ويكون لـــهم صفـــة مأمورى الضبط القضـــائى والحـــق فـــى الاطـــلاع علـــى الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق.

-**الباب العاشر: الرقابة:** ويتضمن المادة ٤٠ والتى تركـــت للائحـــة التنفيذية تحديد طرق ونظام الرقابة اللازمة للتنفيذ القانون.

-**الباب الحادى عشر: الجرائم والعقوبات:** ويتضمن المواد مـــن ٤١ الى ٤٦ والمتعلقة بأحكام المخالفات وعقوباتها، وحالات التهرب مـــن الضريبة وعقوباته.

-**الباب الثانى عشر: احكام انتقالية:** ويتضمن المادة ٤٧ فقط، والتـــى تحتوى على مجموعة من الاحكام والمبادئ العامة ســـبق للمشـــرع التعرض لها فى مواد سابقة، واراد التأكيد عليها مرة اخرى أو احـــال بالنسبة للبعض منها للائحة التنفيذية، حيث يتم التأكيد على اســـتحقاق الضريبة على السلع المبينة بالجدول رقم (١) المرافـــق عنـــد البيـــع الأول (فقط) للسلع المحلية، أو بتحقيق الواقعـــة المنشـــئة للضريبـــة الجمركية بالنسبة للسلع المستوردة (فقط)، ولاتفرض الضريبة مـــرة اخرى الا اذا حدث تغير فى حالة السلعة، ثم تشير المادة الى رقابـــة المصلحة عن طريق أخذ عينات من بعض السلع للتحليـــل، ... كمـــا لايجوز انشاء او تشغيل اى مصنع أو معمل.... الا بعـــد الحصـــول على ترخيص بذلك من الجهة الادارية المختصـــة.......وضـــرورة التسجيل عند المصلحة مهما، كان حجم مبيعاته... كمـــا أشـــار هـــذا الباب (فى المادة ٤٧) كذلك على أن المـــالك او المســـتأجر لعقـــار مخصص كله أو بعضه لمزاولة نشاط متعلق بسلعة خاضعـــة للضريبـــة أن

يقدم للمصلحة خلال ثلاثة شهور من تاريخ العمل بهذا لقانون اخطارا مبينا به أماكن مزاولة النشاط واسم المستغل سواء كان المالك او المستأجر او المنتفع،...كذلك فى حالة النزول عن الايجار أو انتهائه.

كذلك أشارت هذه المادة الى بعض الاحكام المتعلقة بالتهرب من أداء الضريبة ومصادره السلع موضوع التهرب، وبعض الحالات التى تعد تهربا (وسوف نعرض ذلك فى المبحث الرابع)، كما أشارت هذه المادة الى أن اللائحة التنفيذية للقانون تحدد المبالغ التى تحصلها المصلحة ثمنا للمطبوعات وطوابع البندرول والعلامات المميزة أو وضع اختام أو مصاريف التحليل، أو مقابل الخدمات التى يقوم بها موظفو المصلحة، وكذلك أجور العمل الذى يقومون به لحساب ذوى الشأن فى غير أوقات العمل الرسمية ، ولاتدخل هذه المبالغ فى نطاق الاعفاء اورد الضرائب المشار اليها فى هذا القانون.

-<u>الباب الثالث عشر: أحكام عامة</u>: يتضمن المواد من ٤٨ الى ٥١، وهى تتعلق ببعض الحالات التي قد تستجد ولم يرد بشأنها نص خاص فى القانون، لذلك تعرض هذه المواد لبعض الاحكام وتحيل فى تفصيلات البعض منها الى اللائحة التنفيذية وقرارات وزير المالية ورئيس مصلحة الضرائب على المبيعات وهى فى اطار فنى ادارى لاتتعلق بالعناصر الاساسية للضريبة ، ومن بين هذه الاحكام العامة: حظر التصرف فى أى من السلع المعفاه من الضريبة أو استعمالها فى غير الغرض الذى اعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للاعفاء الا بعد اخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقا لقيمتها وفئة الضريبة السارية فى تاريخ التصرف، وفى جميع الأحوال لايجوز أن تجاوز قيمة الضريبة السابق الاعفاء منها،

ويعتبر التصرف دون اخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة تهربا يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها فى هذا القانون.

كما أن للمصلحة حق التصرف فى المضبوطات وأدوات التهرب ووسائل النقل التى يحكم بمصادرتها وذلك وفقا للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية، وتسرى بالنسبة للسلع المستوردة الأحكام المتعلقة بالتصرف والبيع المنصوص عليها فى قانون الجمارك، ويجوز للمصلحة أن تتصرف قبل صدور الحكم فى المضبوطات القابلة للتلف أو النقصان أو الفقد، كما يكون لها الحق فى اعدام السلع المحظور تداولها أو الضارة بالصحة العامة أو التى يخشى من طرحها للبيع على أمن وسلامة المواطنين وذلك بعد استطلاع رأى الجهات الفنية المختصة.

كذلك تقرر هذه الأحكام العامة أن تسرى بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة والتى لم يتم الافراج عنها من الجمارك أحكام المخالفات والتهرب المنصوص عليها فى قانون الجمارك، وبالنسبة لجواز اسقاط الديون المستحقة للمصلحة على المسجل فقد حددها القانون فى حالات: اذا قضى نهائيا بافلاسه واقفلت التفليسة، واذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالاً، واذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى المدين، وأخيراً اذا توفى من غير تركة، هذا وتختص بالاسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة، ويجوز سحب قرار الاسقاط اذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح.

<u>أما اللائحة التنفيذية:</u> فقد صدرت بقرار وزير المالية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ فى ١٩٩١/٦/١ ونشرت وعمل بها ابتداءاً من هذا التاريخ وهى تتكون من عدد ٤مواد اصدار أهمها أن يلغى كل مايخالف هذه

اللائحة من احكام، ومن عدد ١١ فصل هى: احكـــام تمهيديـــة ، فـــرض الضريبة واستحقاقها، تقدير القيمة، الفواتـــير والاقـــرارات والاخطـــارات والدفاتر والسجلات ، التسجيل، خصم الضريبة والاعفاء منـــها وردهـــا، تحصيل الضريبة، التحكيم، الرقابة، أحكام متفرقة، وأخيراً احكام عامـــة، وتشتمل اللائحة التنفيذية على عدد ٤٣ مادة وتركز على تحديد الاجراءات المتبعة بالنسبة للتنظيم الفنى للضريبة وتفصيل الامور التى تركها القـــانون اللائحة من أجل بيان مايجب اتباعه إدارياً وفنياً فهى تابعة للقانون.

ثانياً: تحديد مضمون ومدلول المصطلحات المستخدمة فى القانون:

أشارت المادة الاولى من قانون الضريبة العامة على المبيعـــات الى العديد من المصطلحات والالفاظ والعبارات المستخدمة فـــى القـــانون وهى ذات أهمية قانونية فنية بالنسبة للقانون الضريبى عموما، وبالنسبة لضريبـــة المبيعات خصوصا وتشير اليها باختصار كما يلى:

١-الوزير هو وزير المالية، والمصلحة ورئيسها: هى مصلحـــة الضرائب على المبيعات ورئيسها والضريبة هى طبعـــا الضريبـــة علـــى المبيعات.

٢-المكلف: هو الشخص الطبيعى او المعنـــوى (الاعتبـــارى) المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيـــا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة، بلغت مبيعاته حد التســـجيل المنصـــوص عليه فى هذا القانون، (وقد حددته المادة ١٨ من هذا القانون كمـــا ســـوف نرى بأن تبلغ او تتجاوز اجمالى مبيعاته من الســـلع الصناعيـــة المنتجـــة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاه منها .... "٥٤" الف جنيه سنويا، ونفـــس المبلغ بالنسبة لمورد الخدمة) وكذلك كل مستورد لسلعه أو خدمه خاضعـــة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته، ويقصد بالمكلف هنـــا:

المكلف القانونى، أما المكلف الفعلى او الممول الحقيقى والذى يتحمل عبء الضريبة هو ذلك الذى يتمكن المكلف القانونى من نقل عبء الضريبة اليه وهذا مايحدث فعلا بنقل عبء هذه الضريبة اليه اذا ماتحققت الشروط المحددة لذلك والتى سبق تناولها.

٣-السلعة والخدمة: يقصد بالسلعة طبقا لهذا القانون:كل منتج صناعى سواء كان محلياً أو مستورداً والسلعة مفهوم اقتصادى مستقر يتحقق كنتيجة لعملية الانتاج، ولكن القانون يقصره على المنتج الصناعى، ويتم الاسترشاد فى تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفات الجمركية، **أما الخدمة:** فهى كل خدمة واردة ومحددة بالجدول رقم (٢) المرافق، والذى تتضمن فى تاريخ اصدار القانون عدد٧ أنواع من الخدمات، وقد تمت اضافة العديد من الخدمات وفقا لأحكام المادة (٣) من القانون حتى بلغت فى اول عام ١٩٩٧ عدد١٧ نوع من الخدمات وسنعرض لها بالتفصيل فى المبحث الثانى.

٤-البيع: ويمثل ذلك أهمية فى قانون ضريبة المبيعات، حيث يعد البيع هو الواقعة المنشئة للضريبة، ويقصد به انتقال ملكية السلعة أو اداء الخدمة من البائع، ولو كان مستوردا الى المشترى، ويعد بيعا فى حكم هذا القانون مايلى أيهما أسبق، أى مايتحقق أولاً يعد بيعا (وقد تتحقق جميعاً أو قد يتحقق أحدها)

-اصدار الفاتورة (وسنرى ذلك فى التزامات المسجلين ومواصفات الفاتورة).

-تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.

-أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

وقد أشارت اللائحة التنفيذية (المادة الأولى) الى البيع الأول للمستورد ويقصد به: بيع المستورد الى أخرين سلعاً مستورده سبق له سداد ضريبة المبيعات عليها عند الافراج الجمركى.

٥-التصنيع: حدد القانون المقصود بالتصنيع (طبقاً لما هو محدد فى نظرية الانتاج) بأنه تحويل المادة عضوية أو غير عضوية، بوسائل يدوية أو ألية أو بغيرها من الوسائل الى مَنتج جديد، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها والحفظ فى الصناديق والظرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى ، ويستثنى من ذلك عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التى تقوم بها محلات البيع بالقطاعى او التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة وكذلك اعمال تركيب الالأت والمعدات لأغراض التشييد والبناء.

٦-اشخاص المكلفين باداء الضريبة: أورد القانون فى مادته الاولى العديد من المكلفين الذى يتحدد كل منهم طبقا للمهمة التى يقوم بها بالنسبة للمراحل التى تمر بها السلعة من الانتاج او الاستيراد حتى تصل الى المستهلك النهائى ويتمثل هؤلاء فى:

أ-المنتج الصناعى: كل شخص طبيعى أو معنوى يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية ، وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع.

ب-مورد الخدمة :كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

جـ-**المستورد:** كل شخص طبيعي أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

د-**المسجل:** هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لاحكام هذا القانون وسبق الاشارة اليها.

هـ-**تاجر الجملة:** كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع سلعا خاضعة للضريبة لأخرين يبيعون أو يصنعون ماشتروه منه (تجار تجزئة ومنتجين صناعيين)

و-**تاجر التجزئة:** كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع ماشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائى.

وقد اضافت اللائحة التنفيذية للقانون فى مادتها الاولى **وكيل التوزيع المساعد للمكلف:** ويقصد به كل شخص طبيعى أو معنوى يرتبط بالمكلف بعقد وكالة بالعمولة أو بالأجر، يساعد المكلف فى توزيع السلع او الخدمات بذات أسعار المكلف دون زيادة، ويكون له رقم تسجيل المكلف الأصلى الذى تصدر فواتير البيع بأسمه وتسدد الضريبة وفق اقراره، وهذا لايعد اضافة حقيقية لاشخاص المكلفين، ولكن قصدت اللائحة من يعملون مع المكلف الاصلى حتى تتحقق الرقابة الحقيقية لتوزيع (وبيع) السلع والخدمات للمكلف الأصلى وحساب الضريبة المستحقه عليه.

٧- **بعض المصطلحات الفنية:** استخدم القانون العديد من المصطلحات المتعلقة بالتنظيم الفنى للضريبة المبيعات وهى:

-**الفاتورة الضريبية:** هى الفاتورة التى تعد وفقا للنموذج الذى يصدر به قرار من رئيس المصلحة.

-**السنة المالية والشهر:** السنة اثنى عشر شهرا تبدأ مع بداية السنة المالية للمكلف وتنتهى بانتهائها والشهر هو الشهر الميلادى، والفترة

الضريبية (طبقاً للائحة) هى فترة شهر تنتهى فى أخر يوم من الشهر الميلادى الذى يقدم عنه المسجل اقراره الضريبية الشهرى.

-**الضريبة الاضافية:** وهى ضريبة مبيعات اضافية بواقع "نصف ½% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد (ونحن نرى تحديدها بالشهر وفى حدود ١%فقط)

-**الضريبة على المدخلات:** هى الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة فى انتاج سلع خاضعة للضريبة.

-**السلع المعفاه:** هى السلع التى تتضمنها قوائم الاعفاءات أما بالنسبة لمراحل تطبيق الضريبة المشار اليها فى المادة الأولى فسنعرض لها بالتفصيل فى المطلب الثالث من هذا المبحث.

المطلب الثالث

الخصائص العامة لضريبة المبيعات ومراحلها[1]

أولا: ماهية ومفهوم ضريبة المبيعات:

الضريبة العامة على المبيعات (كما رأينا في الفصل الأول) ضريبة غير مباشرة، وأحد أنواع الضرائب السلعية، تفرض على جميع السلع والخدمات أو مجموعات كبيرة منها طبقا لما يحدده التشريع او القانون الخاص بها، ويتمثل التعامل في هذه السلع أو اداء الخدمات وانتقالها من مرحله الى اخرى عن طريق البيع مناسبة فرض هذه الضريبة، ومن ثم فان هذه الضريبة تنصب على عمليات بيع السلع سواء كانت تباع بحالتها أو بعد ادخال التعديلات عليها، وكذلك الخدمات المحددة طبقا لقانون الضريبة حيث يلتزم فيها المكلف بتحصيل الضريبة (البائع او مؤدى الخدمة....) بإضافتها الى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل وتوريدها الى مصلحة الضرائب على المبيعات في المواعيد التي يحددها القانون.

كما رأينا في المبحث الرابع من الفصل الأول، فان الضريبة العامة على المبيعات (الضريبة على رقم الأعمال) قد تأخذ شكل الضريبة الوحيدة عندما تفرض على مرحله واحدة من المراحل التي تمربها السلعة من الانتاج الى الاستهلاك، أو قد تأخذ شكل الضريبة

---

(1) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، مكتبة شادى، القاهرة، ١٩٩١ ص١٧-ص٢٠.

-جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية (بدون دار نشر)، ١٩٩٩، القاهرة ص٧-ص١١.

-ابراهيم عبد الرازق، أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل فى الضريبة العامة على المبيعات ص٢٥-ص٢٨.

الشاملة او الضريبة المتتابعة (المتراكمة) عندما تفرض عندكل مرحلة من هذه المراحل حتى تصل الى المستهلك النهائي، وقد تحسب هذه الضريبة على أساس اجمالى ثمن بيع المنتجات فى نهاية فترة معينة، أو على أساس القيمة المضافة (أى القيمة التى اضافتها الوحدة الانتاجية أو المشروع) وتاخذ من ثم اسم الضريبة على القيمة المضافة، وقد تناولنا اسس تحديد القيمة المضافة (وسنركز عليها بدرجة أكبر فى الباب الثالث من هذا الكتاب)، ولكن من المتفق ومايسير عليه العمل فى التشريعات الضريبية التى تأخذ بها هو تحديدها بالفرق بين قيمة المبيعات فى نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات فى بدايتها، وبطريقة عملية أكثر فاعلية فان الضريبة على القيمة المضافة (أحد صور وأساليب فرض ضريبة المبيعات) تحسب على اجمالى المبيعات فى نهاية فترة معينة ثم يستنزل منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة.

ثانياً: خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

طبقا لما جاء به القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن فرض الضريبة على المبيعات، وطبقا لما سبق تناوله فى أنواع وأشكال (وأساليب) فرض هذه الضريبة، فان الفقه الضريبى يتفق على أنها تتميز بالخصائص التالية.

١-__ضريبة علمة:__ حيث أنها تفرض على جميع (مبيعات) السلع (وأداء) والخدمات بصفة عامة الا ما استثنى منها أو تم الاعفاء من فرضها عليه.

٢-__ضريبة غير مباشرة:__ حيث تفرض على الانفاق (انفاق الدخل) او الاستهلاك، ويتحمل بعبئها المستهلك وإن كان لايدفعها بنفسه للخزانة العامة.

٣-ضريبة غير سنوية: حيث أنها تسدد بمعرفة المسجلين وفقا لاقراراتهم الشهرية والتى تقدم خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة.

٤-ضريبة اقليمية: حيث أنها تسرى على السلع المنتجة محليا عند بيعها فى مصر، أو على اداء الخدمة فى مصر، وكذلك على السلع المستوردة من الخارج عند اجتيازها حدود الدولة وبيعها داخل البلاد، بصرف النظر عن محل اقامة أو جنسية المنتج، أو مؤدى الخدمة أو المستورد.

٥-ضريبة عينية : حيث أنها تتناول المادة الخاضعة للضريبة دون النظر الى ظروف من يتحمل بها، أو ماتخضع له من سلع وخدمات، كما لاتفرق بين السلع المصنعة محلياً وتلك المستوردة، ولكن المشرع منح بعض الاعفاءات للسلع والخدمات الضرورية فضلاً عن تنوع السعر.

٦-ضريبة نوعية: حيث تحسب الضريبة حسب نوع السلعة وطبقا للجداول المرفقة بالقانون والتى تحدد نسبة الضريبة لكل نوع من السلع.

٧-ضريبة قيمية: حيث تفرض ضريبة المبيعات بنسبة مئوية من قيمة السلع والخدمات وذلك طبقا لأهمية السلع ومدى ضروريتها للافراد أى سلع أساسية ضرورية أم سلع كمالية، وذلك ماعدا الأحكام الخاصة بسلع الجدول رقم ١ حيث تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة.

٨- تتميز الضريبة بالمرونة والوضوح: حيث أن التنظيم الفنى لضريبة المبيعات يجعل من الممكن أن تتكيف مع الظروف المتواجدة عند التطبيق، كما أنها تتسم بالوضوح حيث من الممكن لجميع من تفرض

عليهم معرفة الجوانب المختلفة للضريبة، وعموماً فانها تتميز بسهولة وبساطة الاجراءات سواء فى الاقرار او توريد الضريبة أو الرقابة... (كما سوف نرى).

٩-**السماح بخصم الضريبة المدفوعة:** حيث أن الضريبة على المبيعات تسمح للمكلفين عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاتهم ماسبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاتهم، وعلى المدخلات، وكذلك خصم الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المكلفين فى كل مرحله من مراحل توزيعها.

١٠-**التدرج فى المعاملة الضريبية:** حيث أن قانون ضريبة المبيعات، يعفى مجموعة من السلع الغذائية الاساسية من فرض الضريبة وكذلك بعض مستلزمات الانتاج، ثم تتدرج الضريبة من حيث ارتفاع سعرها كلما كانت السلعة غير ضرورية أو كمالية.

١١- **استمرارية ودورية التحصيل:** حيث يلتزم المكلف بتوريدها فى الموعد المحدد لذلك، مع الإقرار الشهرى، ومن ثم تحقق سهولة وانسياب وغزارة الحصيلة، كما يتوافر فيها العمومية والتكافؤ عن طريق فرضها على جميع السلع الخاضعة لها سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة.

١٢-**لاتعتبر الضريبة ضمن عناصر التكلفة:** وذلك على عكس الضريبة الجمركية التى تعتبر ضمن عناصر التكلفة السلعية.

١٣-**احكام الرقابة والتقليل من فرض التهرب:** حيث أن التنظيم الفنى للضريبة يمكن الادارات الضريبية من الرقابة الفعالة والكاملة مما يقلل من فرصة التهرب، ويتم ذلك بواسطة المسجلين أنفسهم، حيث أن من

مصلحة كل منهم التأكد من قيام البائعين بدفع الضريبة المستحقة عليهم، حتى يستطيع هو أن يقوم بخصمها من قيمة الضريبة التى تستحق عند بيعه للسلعة.

١٤-اتباع وسائل فعالة لحل المنازعات: حيث أخذ قانون ضريبة المبيعات بنظام التحكيم والذى يتميز بالسرعة والضمانات الكافية للمسجلين عند نظر تظلماتهم، كما أتاح التنظيم القانونى والفنى للضريبة بالنسبة للمخالفين والمتهربين من أداء الضريبة فرصة التصالح مع المصلحة بدلا من اللجوء الى التقاضى.

ثالثاً: مراحل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات:

كما رأينا فى المبحث الرابع من الفصل الأول بخصوص الاساليب المختلفة لفرض الضريبة العامة على المبيعات، فان هذه الضريبة تفرض على جملة المبيعات (رقم اعمال البائع) فى كل مرحلة من مراحل الانتاج والتبادل والتوزيع، ابتداءاً من المنتج الصناعى، ثم تاجر الجملة، وتاجر التجزئة او مؤدى الخدمة، الى أن يستقر عبئها فى النهاية على المستهلك وذلك من خلال ألية وميكانزم نقل العبء الضريبى، غير أن ماهو مقرر فى الوقت الحالى فى مصر هو سريان الضريبة على المنتج الصناعى ومؤدى الخدمة والمستورد، ولم يتم الاخذ بعد بنظام الضريبة على القيمة المضافة، (على كل المراحل مع تطبيق نظام الخصم – وقد خصصنا الباب الثالث لمناقشة وتحليل وبيان امكانية الاخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة).

لذلك فان قانون ضريبة المبيعات (رقم ١١ لسنة ١٩٩١) قد نص على أن يتم التطبيق على ثلاث مراحل، حيث تنص المادة الاولى

(الاحكام التمهيدية) الفقرة الاخيرة على تقسيم مراحل تطبيق الضريبة الى ثلاثة مراحل هى:-

المرحلة الأولى: ويكلف فيها المنتج الصناعى، والمستورد، مؤدى الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

المرحلة الثانية: ويكلف فيها المنتج الصناعى، والمستورد، ومؤدى الخدمة، وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

المرحلة الثالثة: ويكلف فيها المنتج الصناعى، والمستورد، ومؤدى الخدمة، وتاجر الجملة، وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة.

كما نصت المادة (٤) من الباب الثانى **(فرض الضريبة واستحقاقها)** من القانون: على أن تسرى المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون (١٩٩١/٥/٣)، ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية الانتقال فى تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع الى المرحلة الثانية او الثالثة حسب الاحوال (وقد رأينا عدم دستورية هذا النص، وسوف نناقش ذلك بالتفصيل... وقد تم تلافى ذلك).

المطلب الرابع

النطاق الزمانى والمكانى لسريان قانون ضريبة المبيعات

أولاً: نطاق سريان قانون ضريبة المبيعات من حيث الزمان:

تناولنا بالتفصيل فى نهاية الباب الأول (الفصل الثالث) من هذا الكتاب النطاق الزمانى لتطبيق القانون الضريبى، وأنه يخضع للقواعد العامة فى هذا الشأن والتى تقضى بالأثر الفورى وعدم رجعية القوانين الضريبية الا بنص صريح وخاص فى القانون وبمراعاة الشروط

المنصوص عليها، وقد اشار الدستور الحالى الى هـــذه القـــاعدة العامـــة (المادة ١٨٧ م الدستور)، ومن ثم فان قـــانون الضريبـــة العامـــة علـــى المبيعات والذى صدر فى ٢٨/٤/١٩٩١ ونشر فى الجريدة الرسمية فـــى ٢/٥/١٩٩١، ويعمل به اعتباراً من اليوم التالى أى ٣/٥/١٩٩١، يســـرى من وقت اصداره، ولايسرى بأثر رجعى ، أى لايطبق الا على مـــايحدث فى ظله من وقائع، ولايطبق على الوقائع التى حدثت قبل صدوره.

ويرى الفقه الضريبى[١] أن قاعدة عدم الرجعيـــــة فـــى شـــئون الضرائب يرجع الى أنه اذا فرضت ضريبة جديدة أو زيد ســـعر ضريبـــة موجودة وسحب أثر قانون هذه الضريبة على الماضى، فان ذلـــك يـــؤدى الى مطالبة الافراد بمبالغ كبيرة عن مدة خلت، وهو مـــالم يكـــن يتوقعـــه الافراد أو يحسبون له حسابات ، وقد يؤدى ذلـــك الـــى اضطـــراب فـــى أحوالهم المادية، فضلا عما يثيره ذلك من صعوبات فى التطبيق، اذ يتعـــذر على مصلحة الضرائب تحديد اوجه النشاط والتصرفات التى وقعت خـــلال المدة السابق على العمل بالقانون، كما استقر قضاء النقـــض فـــى مجـــال الضرائب على مبدأ عدم الرجعية (كما أشرنا من قبل)

إلا أنه يجوز اعمال قاعدة رجعية القانون على الماضى اذا تعلـــق الأمر بقانون تفسيرى، أو اذا كان المشرع أظهر ارادته فـــى نفـــاذ حكـــم القانون فى مدة سابقة على صدوره[٢]، ولذلك يرى البعض [٣]: أنه تطبيقـــاً لذلك فان تخويل قانون ضريبة المبيعات لرئيس الجمهورية اجازة تعديـــل

---

(١) زكريا بيومى: شرح قانون ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص١٩.

-قضاء محكمة النقض فى الطعون السابق الاشارة اليها -ص٢٣٢-ص٢٣٥.

(٢) د.حسين خلاف، الاحكام العامة فى قانون الضرائب، المرجع السابق ذكره ص١٣

(٣)د. زكريا بيومى:المرجع السابق مباشرة ص٢٠.

الجدولين رقمى (١)،(٢) المرافقين لهذا القانون، وتخويله اعفــــاء بعــض السلع من الضريبة وتعديل السعر لبعض السلع تطبيقاً للمادة ٣ من القـانون مع عرض قرار رئيس الجمهورية خلال خمسة عشر يوما مـــــن تــاريخ صدوره، اذا كان المجلس قائماً، والا ففى اول دوره لانعقادة، هذا القـــانون الذى يقر قرار رئيس الجمهورية يعد قانونا تفسيريا. فيسرى على الملضى من تاريخ صدور قرار رئيس الجمهورية، وليس من تاريخ اصدار القـانون من مجلس الشعب، ونحن اذ نوافق على هــذا الــرأى بالنسـبة للقـــانون التفسيرى، فقد اوضحنا من قبل رأينا فى التفويـــض التشــريعى، وعــدم جوازه بالنسبة للعناصر الاساسية للضرائب العامة (لاضريبة الا بقـــانون)، ومن ثم عدم دستورية المادة ٣، وبعض الفقرات كما ســـوف نــرى فــى المبحث الرابع من هذا الفصل.

ثانياً: نطاق سريان قانون ضريبة المبيعات من حيث المكان:

كما رأينا فى الفصـــــل الثــالث مــن البـــاب الأول (ص٢٣٠- ص٢٣٥) فان القانون الضريبى يخضع من حيث المكان لمبــــدأ اقليميــة الضريبة، أى ينطبق على اقليم الدولة كله ولايتعداه الـــــى اقــاليم الــدول الاخرى، هذا ويتم تطبيق القـــانون الضريبـــى للدولـــة المحــددة بشــأن المنازعات التى تعرض على القضاء فيها، والتطبيـــق الاقليمـــى للقـــانون الضريبى يعنى تطبيقه على كافة الوقائع والتصرفات التـــى ترتبــط بـــهذا الاقليم طبقا لمعيار التبعية الاقتصادية بفرض الضريبة علــــى الايــرادات والمبيعات الناجمة عن النشاطات التى تتم على اقليمها، أو معيار التبعيـــة الاجتماعية حيث اقامة اصحاب النشاط.

لذلك فان قانون الضريبة العامة للمبيعات ينطبق علـــى الاقليــم المصرى ولايمتد الى اقليم دولة اخرى، ومع ذلك يحدث أن يقرر المشــوع

وقف تطبيق (أى عدم تطبيق) القانون الضريبى بارداته المنفـــردة علـــى جزء من اقليم الدولة، وهذا ما قررته المادة ٢/٧ من القـــانون رقــم ١١ لسنة ١٩٩١ :"على أن لاتستحق الضريبة على ماتســتورده مشــروعات المناطق والمدن الحره والأسواق الحره من سلع وخدمات لمزاولة النشــاط المرخص لها به داخل هذه الجهات عدا سيارات الركوب، كما جاء بـالفقرة ٣ من نفس المادة (٧): "كما لاتستحق الضريبة على السلع العابرة بشــرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقا للاجراءات والاشـــتراطات والضمانات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

-كما[١] قد يقرر المشرع عدم نفاذ القانون نتيجة عقد اتفاقيـــات مع دول اخرى ، وتطبيقا لذلك نصت المادة ٤ من مواد اصدار القـــانون: "لاتخل أحكام هذا القانون بالاعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمـــة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الاقليميـــة أو الاتفاقيات البترولية والتعدينية"، كذلك نصت المادة ٢٤ من قانون ضريبـــة المبيعات: " على أن يعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفى حـدود هذه المعاملة ووفقا لبيانات وزارة الخارجية"- واشارت هذه المـــادة الـــى أنواع الاعفاءات المتمثلة فى:-

-مايشترى أو يستورد للاستعمال الشـــخصى لاعفـــاء الســلكين الدبلوماسى والقنصلى للاجانب العاملين..... وكذلك مايشترى أو يســـتورد للاستعمال الشخصى لازواجهم وأولادهم القصر.

-مايشترى او يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليـــات غـــير الفخرية للاستعمال الرسمى، عدا المـــواد الغذائيـــة والمشـــروبات الروحيـــة

---

(١)د.زكريا بيومى: شرح قانون ضريبة المبيعات، المرجع الســـابق ذكـــره ص٢٥- ص٢٦.

والادخنة، ويحدد عدد السيارات التى يتناولها الاعفاء طبقا للبنديــن (١)،(٢) بسيارة واحدة للاستعمال ، وخمس سيارات للاستعمال الرسمى للسفارة.......

-مايستورد للاستعمال الشخصى بشرط المعاينة من أمتعة شـخصية وأثاث وأدوات منزلية وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبــى مــن العاملين فى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لايستفيدون من الاعفـــاء المقرر فى البند (١) من هذه المادة بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الاعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مـــد هذا الأجل.

وتمنح الاعفاءات المشار اليها فى هذه المادة بعد اعتمــاد طلبـات الاعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال، والتصديــق على ذلك من وزارة الخارجية (ويحظر التصرف فى السلع والاشياء المعفـــاه فى غير الاغراض التى اعفيت من أجلها خـلال الســنوالت الخمــس التاليــة للاعفاء....)

كما نصت المادة (٢٦) "على أنه يجوز بقرار من الوزير بالاتفـــاق مع وزير الخارجية اعفاء مايستورد للاستعمال الشخصى لبعض ذوى المكانــة من الاجانب بقصد المجاملة الدولية".

يتضح مما سبق سريان قانون الضريبة العامة على المبيعـات مــن حيث المكان على مبيعات السلع واداء الخدمات الخاضعة للقانون التى تتم فــى الاقليم المصرى (مبدأ اقليمية الضريبة) مع تقرير بعض الاعفاءات المحــددة فى القانون والمشار اليها، وبعد أن تناولنـــا المبـــادئ والخصـائص العامــة للضريبة العامة على المبيعات نرى فى المبحث الثـــانى المكلفيــن بالضريبــة والسلع والخدمات الخاضعة لها.

المبحث الثاني

المكلفين بالضريبة والسلع والخدمات الخاضعة لها

رأينا أن الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ هى ضريبة غير مباشرة على الإنفاق، ويتحمل عبئها النهائى المستهلك، فهو الممول الحقيقى لهذه الضريبة ومن ثم يتعين تحصيلها منه، وهذا أمر يصعب تحقيقه فى مجال الواقع العملى بسبب الزيادة الهائلة فى عدد المستهلكين وصعوبة وضع الإجراءات المتعلقة بالتنظيم الفنى للضريبة وتحصيلها من ملايين المستهلكين، لذلك من الطبيعى أن يتم فرض هذه الضريبة (والضرائب السلعية عموما) على المجموعات الممثلة للمراحل السابقة لوصول السلعة أو الخدمة للمستهلك النهائى سواء كانوا منتجين، أو تجار جملة أو تجار تجزئة، أو مستوردين، أو مؤدو الخدمات المحددة، وهذا ما تسير عليه التشريعات الضريبية فى مختلف الدول، فيقوم هؤلاء طبقا للنصوص القانونية المحددة فى هذا الخصوص بسداد الضريبة ثم يتم تضمينها فى ثمن البيع، لذلك يتعين تحديد المكلفين بهذه الضريبة.

وعلى الرغم من أن الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ هى ضريبة عامة الأصل أن تسرى- على جميع السلع والخدمات الا ما استثنى منها بنص خاص، الا أن المشرع حدد السلع الخاضعة للضريبة على أساس تصنيفات موضحة بالقانون والجداول المرفقة، كما حدد الخدمات الخاضعة للضريبة، وهذا يستلزم بيان السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

كما أنة اذا ماتم تحديد المكلفين بأداء الضريبة، والسلع والخدمات التى تخضع للضريبة العامة على المبيعات، فانه يلزم بيان ومعرفة

الالتزامات التى يتعين على المكلفين بالضريبة القيام بها سواء فيما يتعلق بالتسجيل واجراءاته أو السجلات والدفاتر والفواتير والمستندات .:. التى يتعين الاحتفاظ بها وتقديمها لذلك سوف نتناول الموضوعات السابقة فى هذا المبحث بالتحليل وذلك فى مطالب ثلاثة على النحو التالى:

المطلب الأول: المكلفون بأداء الضريبة العامة على المبيعات

المطلب الثانى: السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات

المطلب الثالث: التزامات المكلفين بالضريبة العامة على المبيعات

المطلب الأول

المكلفون بأداء الضريبة العامة على المبيعات

حدد المشرع فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المكلف بأداء الضريبة العامة على المبيعات وذلك طبقا لنص المادة الأولى بأنه الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا صناعيا أو تاجرا، أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون، وكذلك كل مستورد لسلعه أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار بها مهما كان حجم معاملاته، كما تنص المادة ١٨ من القانون على أن كل منتج صناعى بلغ أو جاوز اجمالى قيمة مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاه منها خلال الاثنى عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بالقانون ٥٤ الف جنيه، وكذلك على مورد الخدمة الخاضعة للضريبة وفقا لاحكام القانون اذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها فى خلال تلك المدة هذا المبلغ أن يتقدم الى المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال المدة التى يحددها الوزير.

طبقا للنصوص السابقة فان لمكلفين بأداء الضريبة هم:-

١-المنتج الصناعي: الذى بلغت او تجاوزت مبيعاته حد التسجيل وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يمارس بصوره اعتياديه أو عرضيه وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع.

٢-مؤدى الخدمة: الذى بلغ أو تجاوز المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى يقدمها حد التسجيل، وهو اذن كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم بأداء أو توريد خدمة خاضعة للضريبة .

٣-المستورد: هو ذلك الشخص الطبيعى او المعنوى الذى يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، وبغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.

٤-وكيل التوزيع المساعد للمكلف: وقد وردت الاشارة اليه فى المادة ٤ من اللائحة وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يرتبط بالمكلف بعقد وكالة بالعمولة أو الأجر، يساعد المكلف فى توزيع السلع أو الخدمات بذات أسعار المكلف دون زيادة، ويكون له رقم تسجيل المكلف الاصلى الذى تصدر فواتير البيع باسمه وتسدد الضريبة وفق اقراره.

٥-كل منتج صناعى أو مستورد لسلعه من سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته أو انتاجه، أى دون تقيد ببلوغ حد التسجيل، وذلك طبقا لنص المادة ٤٧ فقرة ٦ والتى تنص على :"أن على كل منتج صناعى أو مستورد لسلعه من هذه السلع (المبينه فى الجدول رقم(١) المرافق وذلك فيما لايتعارض مع الاحكام الواردة بهذا الجدول) أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو انتاجه طبقا للقواعد والاجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية.

٦-تاجر الجملة : بالانتقال الى المرحلة الصناعية من مراحل تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، سيضاف الى المكلفين السابق بيانهم تاجر الجملة وهو طبقا لهذا القانون كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع سلعا خاضعة للضريبة لأخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه.

٧-تاجر التجزئة: بالانتقال الى المرحلة الثالثة من مراحل تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات سوف يضاف الى المكلفين السابق بيانهم تاجر التجزئة وهو طبقا لهذا القانون: كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائى.

هذا ويلتزم هؤلاء المكلفون بالتسجيل لدى المصلحة طبقا لأحكام المادة ١٨ من القانون السابق بيانها (ولايدخل فى هؤلاء تجار الجملة وتجار التجزئة حيث أنهم غير خاضعين حتى الأن لتطبيق احكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)، ومن ثم يكون المسجل هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لاحكام هذا القانون، والذى بلغت حجم مبيعاته (أو مقابل خدماته) حد التسجيل وهو ٥٤ الف جنيه سنويا، غير أن المادة ١٩ من القانون نصت على أنه يجوز للشخص الطبيعى او المعنوى الذى لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم الى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقا للشروط والاوضاع والاجراءات التى تحددها اللائحة التنفيذية، ويعتبر فى حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون، وقد ترتب على اوضاع التسجيل الوجوبى والتسجيل الاختيارى طبقا لأحكام القانون، وجود العديد من فئات المكلفين، وقد نشأ عن ذلك العديد من المشكلات العملية والتطبيقية سوف نعرض لها فى الباب الثالث عندما نناقش مشكلات الضريبة العامة على المبيعات.

وكما سوف نرى فان المادة الخامسة من القانون نصت على أن يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالاقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون، وأكدت ذلك المادة (٢) من اللائحة التنفيذية للقانون وان كانت قد استخدمت لفظ المسجل وليس المكلف حيث نصت على أن يلتزم المسجل بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة طبقا للقواعد والاجراءات المنصوص عليها فى القانون (ولكن يتعين أن نأخذ فى الاعتبار أن المادة الاولى من القانون عرفت المسجل بأنه هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون).

هذا ويترتب على الأحكام الواردة بالقانون بشأن المكلفين بدفع الضريبة وضرورة التسجيل طبقا لأحكام هذا القانون مجموعة من التعميمات والتى تتمثل فى [١]

<u>**١-المكلفون بدفع الضريبة:**</u> هم المنتجون الصناعيون والمستوردون ومؤدو الخدمات الذين يتعاملون فى السلع الخاضعة للضريبة فى المرحلة الاولى لتطبيق القانون والتى تسرى من تاريخ العمل به (وسيضاف لهم تجار الجملة فى المرحلة الثانية وتجار التجزئة فى المرحلة الثالثة) ويدخل فى هؤلاء شركات قطاع الاعمال العام، وهيئات القطاع العام، وشركات القطاع الخاص، والمشروعات الاستثمارية والمشروعات الفردية، كما يدخل فى هؤلاء الاسر المنتجة المسجلة بوزارة الشئون الاجتماعية.

---

(١) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات: المرجع السابق ذكره ص٢٩-ص٣١.

٢-توافر شرط بلوغ حد التسجيل: يشترط فى المنتج الصناعى، ومؤدى الخدمة المكلفون بدفع الضريبة وتوريدها أن يبلغ أو يزيد اجمالى قيمة مبيعاته من السلع المنتجة محليا الخاضعة للضريبة فى السنة السابقة على تاريخ العمل بالقانون ٥٤ الف جنيه، ويمثل ذلك حد التسجيل فى أية سنة أو جزء بعد العمل بالقانون، ولايلزم توافر هذا الشرط بالنسبة لوكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين (وقد سبق بيان ذلك) وكذلك بالنسبة للمستوردين، ولكن القانون اشترط بالنسبة للمستورد أن يقوم باستيراد السلع الصناعية أو الخدمات من الخارج الخاضعة للضريبة بغرض الاتجار، فاذا كان الاستيراد بغرض الاستعمال الشخصى فلا يخضع للضريبة، ولايهم حجم معاملات المستورد لكى يصبح مكلفا بالضريبة اذا ما كانت السلعة المستوردة بقصد الاتجار.

٣-يجوز للشخص الطبيعى أو المعنوى الذى لم يبلغ حد التسجيل التقدم اختياريا للتسجيل (حالات التسجيل الاختيارى او الجوازى)، وفى هذه، الحالة يعد من المكلفين المخاطبين بأحكام القانون، واذا كان ذلك سيحقق بعض المزايا، فانه سوف ترتب عليه بعض المشاكل (وسنرى ذلك فى الفصل الاول من الباب الثالث المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات)

٤-المكلف القانونى بدفع الضريبة وتوريدها الى خزانة الدولة

هو المنتج الصناعى أو المستورد أو مؤدى الخدمة، ويعد هو المدين الملتزم باداء الضريبة أما المكلف الفعلى والممول الواقعى فانه المستهلك حيث أنه الذى يتحمل فى النهاية عبء الضريبة والذى ينتقل اليه رغم أنه

ليس المكلف القانونى بالضريبة، وقد أشار الفقه الضريبى[١] فى هذا الخصوص: الى أن المشرع حينما اختار المكلف القانونى بالضريبة وألزمه بتحصيلها وتوريدها انما راعى أنه أقدر على تحمل الأعباء التى تتطلبها الضريبة من امساك دفاتر وحسابات معينة وممن يسهل رقابته بدقة وفى الوقت ذاته يكون أقدر من سواه على دفعها سلفا لينتقل عبئها بالتالى على المستهلك.

٥- **يلاحظ أن المشرع أورد لفظ "المكلف" ولفظ "المسجل"** فى المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، **فهل يقصد التفرقة بينهما،** طبقا للنص لاتوجد تفرقة بين لفظى المكلف والمسجل وانهما مترادفان، فقد عرفت المادة الاولى المسجل بأنه: هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون، ومن ثم اذا لم يبلغ حجم المبيعات حد التسجيل وهو "٥٤" الف جنيه فى السنة أصبح من المخاطبين بأحكام القانون وعليه تحصيل وتوريد الضريبة وأن يلتزم بامساك السجلات والدفاتر بالطريقة والكيفية التى نص عليها القانون .... وكما زكرنا سوف نناقش المشكلات التطبيقية المترتبة على ذلك فى الباب الثالث.

٦- **اشارت المادة الأولى بالنسبة للمنتج الصناعى كمكلف** بأنه من يمارس بصوره اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع، أما بالنسبة للفئات الاخرى للمكلفين كالمستوردين أو مؤدو الخدمات فقد اشترط القانون توافر قصد الاتجار، وبالنسبة لتجار الجملة وتجار التجزئة عندما يتم تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بالنسبة لهما

---

(١) د.كمال عبد الرحمن الجرف المبادئ العامة فى الضرائب غير المباشرة، واردة فى د.زكريا بيومى المرجع السابق ذكره مباشرة ص٣١.

(المرحلتين الثانية والثالثة) فمن الطبيعى ضرورة توافر شرط الاحتراف، فتاجر الجملة أو تاجر التجزئة هو من اتخذ التجارة حرفة معتاده له، ومن ثم لم يتطلب المشرع الاحتراف او الاعتياد بالنسبة للمنتج الصناعي، بل اعتبره مكلفا ولو أدى نشاطه بصوره عرضية أو تبعية، وكان يتعين على المشرع[1] المساواه بين الجميع باشتراط أن يقوم المنتج الصناعى بانتاج السلعة على وجه الاتجار أو الاحتراف، ونحن نرى أن الواقعة المنشئة للضريبة هي البيع الفعلي ومن البديهى أن تتوافر فى شأن مبيعات المنتج الصناعى التى تصل الى رقم ٥٤ الف جنيه أو تتجاوزه قرينة الاتجار.

(1) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٣١.

المطلب الثانى

السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات

تنص المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن :"تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة الا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقا للشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون"، ويستفاد من نص هذه المادة الى أن السلع والخدمات الخاضعة تتمثل فيما يلى:-

أولا: السلع الخاضعة الضريبة:

طبقا لنص المادة الثانية المشار اليها فان جميع السلع المصنعة محليا أو تلك التى تستورد من الخارج تخضع لضريبة المبيعات وذلك كأصل عام ولايعفى منها الا ما استثنى بنص خاص، وقد عرف القانون فى مادته الاولى السلعة بأنها كل منتج صناعى، كما أشارت هذه المادة الى المقصود بالتصنيع وهو تحويل المادة عضوية أو غير عضوية بوسائل يدوية أو ألية أو بغيرها من الوسائل الى منتج جديد، أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها، ويعد تصنيعا تركيب اجزاء الأجهزة والتغليف واعادة التغليف والحفظ فى الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية اخرى.

على أنه يستثنى من ذلك (عمليات التصنيع) عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها وعمليات التعبئة التى تقوم بها محلات البيع بالقطاعى أو التجزئة عند البيع للمستهلك مباشرة، وكذلك أعمال تركيب الألات والمعدات لاغراض التشييد والبناء.

لذلك يخضع للضريبة بيع السلع الاستهلاكية التامة الصنع سواء أكانت عادية أو معمرة، ويقصد بالسلع التامة ما تنتجه الوحدة من منتجات نهائية بغرض البيع أو التوريد، وكذلك المنتجات التى اجريت عليها عمليات صناعية جعلتها قابلة للبيع على حالتها وعموما تلك التى تنتج فى مجال الصناعات التحويلية والاستخراجية والبناء والتشييد والنقل... وقد اثيرت عدة خلافات حول مدى سريان ضريبة المبيعات على بعض السلع ومن أهمها مايلى[1].

أ-السلع الرأسمالية اللازمة للانتاج:

يثور الخلاف حول مدى سريان ضريبة المبيعات على السلع الراسمالية المستوردة من الخارج، حيث الأصل أن ضريبة المبيعات تفرض على السلع المخصصة للاستهلاك المحلى، ومن ثم فإن السلع الرأسمالية التى تستخدم كوسائل انتاج ويتم استيرادها يجب الا يفرض عليها الضريبة، ويؤيد هذا الاتجاه رأيه بأن المادة الاولى من القانون قد عرفت المستورد بأنه: كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار، ومن ثم طالما أن السلع الرأسمالية تم استيرادها لاستخدامها فى الانتاج وليس للاتجار فيها، فانها لاتخضع لهذه الضريبة[2].

ونحن لانتفق مع هذا الرأى حيث أن المادة الثانية قد نصت على فرض الضريبة على السلع المصنعه المحلية والمستوردة الا ما استثنى

([1]) د.حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة العامة على المبيعات، (بدون دار نشر)، القاهرة، ١٩٩٩ ص٨/ص١٥.

([2]) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة لعامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٣٠.

بنص خاص، فهو يشمل السلع الاستهلاكية والراسمالية، فـــالأصل عـــدم التفرقة وفرض الضريبة على كل أنواع السلع، كما أن نص المادة الاولـــى فى تحديدها للسلع المستوردة بغرض الاتجار جاء فى المادة الأولى عنـــد تعريف المستورد وليس بهدف تحديد ما يخضع لهذه الضريبـــة، كمـــا أن المادة ٦ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تنص على استحقاق الضريبـــة بالنسبة للسلع المستوردة بالواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وهى الافـــراج عنها من الجمارك، ولكنها لم تنص على استثناء السلع الرأســمالية، فـــهى كأصل عام تخضع للضريبة مالم يكن هناك نص خاص باستثنائها.

لكن رغم هذا الرأى فان فرض ضريبة المبيعات علـــى الســـلع الرأسمالية محلية أو مستوردة التى تستخدمها المشروعات فى الانتاج يثـــير العديد من المشاكل والانتقادات التي يتعين مواجهتها والتى تتمثل فى[١]:-

-تكرار استحقاق الضريبة على السلع الراسمالية مرتين: المـــرة الاولى بعد اتمام صنعها وبيعها، والمرة الثانية عندما تباع المنتجات التـــى استخدمت فى انتاجها لأن ثمن بيعها يتضمن جزءا من اهلاك هذه السلع.

-اعتبار الضريبة المسددة على هذه السلع من عناصر تكلفتـــها، مما يؤدى الى زيادة قسط اهلاك هذه السلع الرأسمالية، وبالتالى تخفيـــض أرباح المشترى الخاضعة للضريبة الموحـــدة علـــى دخـــل الاشـــخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال.

-هذه الضريبة غير قابلة للخصم نظرا لأن هذا الخصـــم، كمـــا ذهبت مصلحة الضرائب على المبيعات يقتصر علـــى الضريبـــة الســـابق

---

(١) د.جلال الشافعى: الموسوعة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص١٤-ص١٥.
-د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم، المرجع السابق ذكره ص١١-ص١٢.

تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة مباشرة فى انتاج سلع خاضعة للضريبة.

-تناقض المشرع الضريبى، فبينما يعمل على تشجيع المنشأت على تجديد المعدات والألات بالسماح لها بخصم ما يعادل ٢٥% من تكلفتها عند تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة، وبإمكان استردادها للضريبة المدفوعة عن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى أصولها الرأسمالية اذا استخدم ثمن بيعها فى شراء أصول رأسمالية انتاجية، أما بالنسبة لضريبة المبيعات فاننا نجد المشرع الضريبى يخضع هذه الاصول الراسمالية لهذه الضريبة.

-التناقض مع فلسفه فرض ضريبة المبيعات على السلع المخصصة للاستهلاك وحدها بصرف النظر عن طبيعة العناصر المكونة لها (انتاج محلى أو مستورد)، فالسلع الراسمالية ليست مخصصة للاستهلاك المحلى، ولكنها تستخدم كوسائل انتاج فى المنشأت، وبالتالى يجب الا تكون محلا لفرض هذه الضريبة، وهذا ماتعمل به العديد من الدول التى تطبق نظام الضريبة العامة على المبيعات.

-التفرقة فى المعاملة الضريبية بين المشروعات المقامه داخل المناطق والمدن الحره وتلك المقامة في غيرها، حيث يسمح المشرع بالنسبة للاولى باعفاء ما تستورده من السلع الراسمالية من ضريبة المبيعات (فيما عدا سيارات الركوب) تطبيقا لنص المادة السابعة الفقره الثانية، كما يتم اخضاع ما تشتريه من السلع الراسمالية المصنعة محليا للضريبة بسعر "صفر" حتى يتمكن البائع من استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاتها وذلك تطبيقا للمادة الخامسة من اللائحة التنفيذية.

لذلك يرى أصحاب هذا الرأى[١] معاملة السلع الرأسمالية التى تستخدمها المشروعات داخل البلاد فى الانتاج بنفس معاملتها فى المشروعات داخل المناطق والمدن الحره، أى عدم اخضاعها لضريبة المبيعات اذا كانت مستوردة، وأن تخضع للضريبة بسعر صفر اذا كانت مصنعة محليا وذلك حتى يمكن خصم ما تم سداده كضرائب مبيعات على مدخلاتها.

ونحن لانتفق مع هذا الرأى حيث أن الأصل فى ضريبة المبيعات أنها ضريبة عامة على الانفاق ويتحمل عبئها النهائى المستهلك، ولكن مواجهة المشكلات السابق بيانها، بل والقضاء عليها يتحقق من خلال الاخذ بالضريبة على القيمة المضافة والتى تسمح بخصم ما سبق دفعه من ضرائب فى المراحل السابقة، وكذلك الضرائب على المدخلات ألأى تفرض على قيمة ما أضافه المشروع فى المرحلة المحددة من قيمة انتاجية، ومن ثم لاتفرض على مستلزمات الانتاج وسنرى تفصيل ذلك فى الباب الثالث.

وهناك بعض المشكلات المتعلقة بضريبة المبيعات بشأن بعض المنتجات ولكن مصلحة الضرائب المبيعات اتبعت فى شأنها مجموعة من القواعد أدت الى القضاء على هذه المشكلات تقريبا من بينها على سبيل المثال المواد الخام الداخلة فى صناعة الأدوية حيث قررت المصلحة اعفاء المواد الخام الفعالة من الضريبة باعتبارها دواء تطبيقا لأحكام البند ٨ من الجدول رقم (١) المرافق للقانون، أما المواد الخام غير الفعالة

---

(١) د.حسن محمد كمال، د.سعيد عبد المنعم: الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص١٣.

والمستلزمات التى تدخل فى صناعة الدواء فتخضع للضريبة بمعدل ١٠% من قيمة حكمية تعادل ١٠% من القيمة التى تتخذ أساسا لحساب ضريبة المبيعات المستحقة، أى تكون الضريبة الفعلية بمعدل ١% فقط، أما المواد المستوردة فتخضع للضريبة بمعدل ١٠%.

أما بالنسبة لمنتجات المطابع فنظر لاهميتها فى المجالات الثقافية والتعليمية والاعلامية، فقد تم اعفاء بعض منتجاتها من ضريبة المبيعات[١] وحددتها المصلحة فى الكتب المطبوعة بكافة أنواعها وأشكالها، الكراسات والكشاكيل، أوراق النقد والاسهم والسندات والشيكات، النشرات الدورية والكتيبات....، المطبوعات التجارية والسجلات المطبوعة والمجلدة والخطابات ودفاتر الفواتير والايصالات وورق الحاسب الألى وأوراق تصوير المستندات والتذاكر الحكومية وغير الحكومية وطوابع البريد والدمغة، ولوحات التعليم، والصور والرسوم غير الأصلية والخرائط.

كما أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات مجموعة من التعليمات التفسيرية غالبا ما تم التوصل اليها بالاتفاق مع الاتحادات التجارية والشعب المختصة بالغرف التجارية، واتحادات المنتجين وجمعيات رجال الأعمال. تم فيها مراعاة الظروف الخاصة بكل نشاط او انتاج والتخفيف من عبء الضريبة المقررة ومنها منتجات الذهب والفضة والمجوهرات والاحجار الكريمة، والمخلفات الصناعية، والمنتج النهائى المعيب، والجملة، ومنتجات الألبان، والمشغولات الداخلية، وعدسات التجميل اللاصقة، ومخلوط الفيتامينات.

---

(١) مجموعة من القرارات الادارية والتعليمات التفسيرية الصادرة من مصلحة الضرائب على المبيعات، ومن وزارة المالية فيا الفترات من عام ١٩٩١ حتى عام ١٩٩٧.

ب-الخدمات الخاضعة للضريبة:

على خلاف السلع والتى تخضع لضريبة المبيعات كأصل عـــام طبقا للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الا ما اســتثنى بنــص خــاص، فــان الخدمات الخاضعة للضريبة تم تحديدها بحيث يقتصر فـــرض الضريبـــة على تلك الخدمات المحددة والواردة فى الجدول رقم (٢) المرافـــق لـــهذا القانون وهى سبعة فى تاريخ اصدار القانون تتمثل فى:-

١-خدمات الفنادق والمطاعم السياحية.

٢-خدمات شركات النقل السياحى

٣-خدمات التلكس والفاكس

٤-النقل المكيف بين المحافظات (اتوبيس-سكة حديد)

٥-خدمات اقامة العروض الخاصة للصوت والضوء

٦-خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء

٧-خدمات الوسطاء الفنيين لاقامة الحفلات العامة او الخاصة.

وحيث أن المشرع لم يخضع الخدمات للضريبة كأصل عام، وانما تـم تحديدها، فقد تمت اضافة العديد من الخدمات من عام ١٩٩١ وحتـــى نهاية عام ١٩٩٤ وذلك تطبيقا لما نصت عليه المادة الثالثـــة الفقـــرة الثالثة من أنه يكون لرئيس الجمهورية الحق فى تعديل الجدول رقـــم (٢) بالاضافة اليه أو الحذف منه حسب الظـــروف، وتطبيقـــا لذلـــك صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ باضافة الخدمـات من ٨-١١ اعتبارا من ١٩٩٢/٣/٥ وهى:-

٨- خدمات التليفون والتلغرافـــات المحلـــى (للجمـــهور، الحكومـــة، الكباين، غيره)

٩-خدمات الاتصالات الدولية ولاسلكى السيارات (اللاسلكى والاقمار الصناعية، التلغراف الدولى، نقل المعلومات، لاسلكى سيارات محلى ودولى).

١٠-خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها).

١١-خدمات التشغيل للغير

ثم صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣ باضافة الخدمات من ١٢-١٥ اعتبارا من ١٩٩٣/٧/٢٩ وهى :-

١٢-خدمات تأجير السيارات الملاكى

١٣-خدمات البريد السريع .

١٤-خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة

١٥-خدمات استخدام الطرق

كما صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٤ باضافة الخدمات من ١٦-١٧ اعتبارا من ١٩٩٤/٢/١٤ وهى :-

١٦-خدمات الوساطة لبيع العقارات

١٧-خدمات الوساطة لبيع السيارات

هذا وقد أشارت هذه الخدمات مشكلات عديدة كان من أبرزها خدمات التشغيل للغير بصفة عامة ونشاط المقاولات بصفة خاصة، ترتب عليها الكثير من المنازعات القضائية، بل ترتب عليها الدفع بعدم دستورية الفقرة ٣ من المادة الثالثة السابق الاشارة اليها والتى تخول لرئيس الجمهورية الاضافة أو الحذف من الجدول رقم (٢)، ورغم تفادى ذلك باصدار القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧، إلا أن ذلك

لازال يثير الكثير من المشكلات والتى لازال يتداول بشــأنها الكثــير من القضايا، وسوف نناقش ذلك في الفصل الأول من الباب الثالث.

ونشير فى نهاية هذا المطلب للسلع والخدمات التى يتم تصديرهـا للخارج وقد جعل المشرع سعر الضريبة المفروضة على السلع والخدمـات التى يتم تصديرها للخارج صفر، وذلك لتشجيع تصدير السلع والخدمــات، وحتى يتمكن المصدرون (المكلفون) من خصم الضريبة التـــى سـبق أن سددها على مدخلات السلع والخدمات ممايســتحق عليــه مــن ضريبــة مبيعات، حيث لايسرى هذا الخصم اذا كانت تلك السلع والخدمات معفـــاه من الضريبة- وسوف نناقش المشكلات المترتبة على ذلــك فــى البــاب الثالث.

المطلب الثالث

التزامات المكلفين بالضريبة العامة على المبيعات

حدد قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار ١٦١ لسنة ١٩٩١ مجموعة من الالتزامات يتعين على المكلفين القيام بها تشمل الالتزام باخطار المصلحة ببدء النشاط وكذلك بوقف النشاط والالتزام بالتسجيل، والالتزام بتحرير فاتورة عند البيع، والالتزام بامساك دفاتر وسجلات منتظمة، والالتزام بتقديم اقرار شهرى عن الضريبة المستحقة، وكذلك الالتزام بتحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها فى المواعيد المحددة، وسنتناول هذه الالتزامات على النحو التالى[1]:

أولا: الالتزام باخطار المصلحة ببدء النشاط ووقفه:

١-الاخطار بانشاء وتشغيل مصنع أو عمل:

طبقا لنص المادة رقم ٤٧ الفقرة الرابعة فقد أوجبت ضرورة اخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بانشاء وتشغيل مصنع او معمل، حيث نصت على أنه لايجوز انشاء أو تشغيل أى مصنع أو معمل لانتاج أية سلعة من هذه السلع الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الادارية المختصة طبقا للشروط والاوضاع التى يقررها الوزير المختص بالاتفاق مع وزير المالية"، فاذا كان المصنع يقوم بانتاج سلعه صناعية، فان مصلحة ضريبة المبيعات تطالب بحصولهم على التراخيص على النموذج

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على الاستاذ الدكتور زكريا بيومى فى كتابة السالف االذكر شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ص٣٣-ص٦٠، ونصوص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٦١ ولائحته التنفيذية.

المعد لذلك وهو نموذج رقم ١٠١ ض .ع.م طبقاً للمادة رقم ٣٨ فقـــرة ١ من اللائحة التنفيذية.

٣-الاخطار بأماكن مزاولة نشاط يتعلق بسلعه خاضعة للضريبة:

طبقاً لنص المادة ٤٧ الفقرة السابعة فان على المنتفـــع- ســواء كان مالكا أو مستأجراً- بعقار مخصص كله أو بعضـــه لمزاولـــة نشـــاط متعلق بسلعه خاضعة للضريبة أن يقدم الى المصلحة ثلاثة شـــهور مـــن تاريخ العمل بهذا القانون اخطاراً مبينا به أماكن مزاولـــة النشـــاط واســـم المستغل سواء كان المالك أو المستأجر أو المنتفع وذلك بالنســـبة لامكـــان المزاولة التى بدأ العمل بها قبل العمل بقانون ضريبة المبيعـــات، أمـــا اذا كانت اماكن مزاولة النشاط التى يتم شغلها أو تأجيرها بعد العمـــل بـــهذا القانون، فانه يجب أن يقدم الاخطار للمصلحة بهذه الاماكن خـــلال شـــهر من تاريخ الاشغال أو التأجير كما يقدم الاخطار كذلك خلال شـــهر مـــن تاريخ النزول عن الايجار أو انتهائه.

٣-الاخطار بتوقف المصنع أو المعمل:

طبقاً لنص المادة ٤٧ الفقرة الخامسة والتى تنص أنه :"على كـل منتج لسلعة من هذه السلع أن يخطر المصلحة بتوقف العمل بـــالمصنع أو المعمل لأى سبب كان سواء كان توقفا كليا أو جزئياً، وعليه كذلك اخطـــار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف وذلك كله وفقا للترتيبات والمـــدد التـــى يصدر بتحديدها قرار من رئيس المصلحة "هذا ويتعين التمييز بين التوقـف الكلى، والتوقف الجزئى، والانقطاع الموقت، وفترة التصفية.

<u>أ-التوقف الكلى:</u> هو التوقف الكامل عن مزاولة جميـــع أوجـــه النشاط الخاضع للضريبة، واللتى تم التسجيل بشأنها، ويتمثل فـــى تصفيـــة اعمال المصنع او المعمل وغلقه.

ب-التوقف الجزئى: هو توقف العمل بالمصنع او المنشأة بصفة مؤقتة، أى عدم مزاولة النشاط لفترة زمنية محددة، ثم يبدأ العمل بعد ذلك.

جـ- الانقطاع المؤقت: وهو يعد بمثابة توقف جزئى ويتمثل فى انقطاع المكلف المسجل عن مباشرة نشاطه لسبب مافترة من الزمن خلال السنة ثم يعود لمباشرة النشاط قبل نهاية السنة.

د-فترة التصفية: لايتوقف فيها عمل المصنع أو المعمل، وانما يستمر بشأنها مزاولة العمل خلال فترة التصفية سواء كانت اجبارية او اختيارية ولفترة قصيرة أو طويلة.

هذا ويتم اخطار المصلحة فى حالة التوقف الكلى او الجزئى بالنموذج رقم ١٠٢ ض.ع.م، ونستحق الضريبة على السلع التى فى حوزة المسجل وقت التصرف فيها الا اذا كان الخلف مسجلا أو قام بتسجيل نفسه طبقا لأحكام القانون (المادة رقم٩).

ثانيا: الالتزام بالتسجيل:

جاءت الاحكام الخاصة بالتسجيل بالباب الخامس من قانون ضريبة المبيعات وذلك فى المواد من ١٨ الى ٢٢، وباللائحة التنفيذية فى المواد ١٣ الى ١٧، فضلا عن ماجاء بالمادة. ٦،٤٧، والمادة ١/٤٤، وطبقالنص لهذه المواد سنعرض لكل ما يتعلق بالتسجيل من حيث المسجل وحد التسجيل، التسجيل الوجوبى، التسجيل الجوازى، اجراءات التسجيل، التغيرات فى التسجيل وعقوبة عدم التسجيل ،والغاء التسجيل على النحو التالى:-

١-المسجل وحد التسجيل:

أ-المسجل: رأينا أن المسجل هو المكلف الذى تم تسجيله لدى المصلحة وفقا لأحكام هذا القانون، وأن المكلف هو الشخصى الطبيعى أو

المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كـــان منتجـا صناعيا أو تاجرا أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغـت مبيعاتـه حـد التسجيل المنصوص عليه ف هذا القانون، وكذلك كل مستورد لســلعه أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.

ب-حد التسجيل: حددت المادة ١/١٨ من القانون حد التســجيل لكل من المنتج الصناعى ومورد الخدمة ذلك اذا بلغ أو جــاوز اجمــالى قيمة مبيعاته من السلع المنتجة محليا الخاضعة للضريبة والمعفاه منــها أو المقابل الذى حصل عليه نظير الخدمات التى قدمها مبلغ ٥٤ ألف جنيــه، خلال الاثنى شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القــانون، كمــا يجــوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار اليه، ونرى أن يعاد النظر فى هذه الفقرة الاخيرة، ويلتفى بالاحالة الى اللائحة التنفيذية فى ذلك، عمومــا سنرى المشاكل المترتبة على التسجيل فى الباب الثالث.

٣- التسجيل الوجوبى

طبقا لأحكام المادتين رقم ١٨، ٦/٤٧ من القانون والمــادة ١/١٣ من اللائحة التنفيذية، يلتزم بالتسجيل خلال المدة التى يحددها الوزير كــل من:-

أ-المنتج الصناعى أو مؤدى الخدمة الذى بلغ او تجاوز حد التســجيل (٥٤ الف جنيه)

ويعتبر منتجا صناعيا فى حكم هذا القانون كــل اســرة منتجــة مسجلة بوزارة الشئون الاجتماعية طبقا للقواعد والاحكام التى يتفق عليــها مع وزارة الشئون الاجتماعية.

ب-كل مستورد مهما كان حجم مبيعاته

جـــ-وكلاء التوزيع المساعدين مهما كان حجم مبيعاتهم

د-كل منتج أو مستورد لسلعه من سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته.

٣-التسجيل الجوازى:

طبقا للمادة رقم ١٩ من القانون فانه يجوز للشخص الطبيعى او المعنوى الذى لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم الى المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (المادة ١٣) ويعتبر فى حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون.

فالتسجيل الجوازى اذن هو ذلك الخاص بمن يلزمهم القانون بالتسجيل، ولكن لم يبلغوا حد التسجيل وهو ٥٤ الف جنيه، ومن ثم فاذا ما بلغت مبيعاتهم حد التسجيل أو جاوزته فى أى سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون أن يتقدم الى المصلحة لتسجيل اسمه (وجوبيا)، أى يتحول التسجيل الجوازى الى تسجيل وجوبى، خلال الشهر الذى بلغت مبيعاته أو مقابل الخدمات التى قدمها حد التسجيل أو جاوزته.

ويحقق التسجيل الجوازى للمسجل الاستفادة من المزايا التى كفلها القانون للمسجلين وفقا لاحكام المادة (٢٣) من القانون أى خصم الضرائب على المدخلات، أو ماسبق أن دفعه من ضرائب فى المراحل السابقة، كذلك امكانية زيادة حجم تعاملاته لتشمل الجهات التى ترغب فى التعامل مع مسجلين للاستفادة من الخصم المشار اليه فى المادة ٢٣ من القانون.

هذا ويعفى من التسجيل مستوردو المدينة الحرة ببورسعيد لمرة واحدة بنظام الحصص الصادرة عن المحافظة وتجار مخلفات السفن، كما لاتسرى احكام التسجيل على المنتجين او المستوردين الذى يقتصر نشاطهم على سلع معفاه.

٤-اجراءات التسجيل:

بالنسبة لمواعيد التسجيل: فقد أوكل القانون واللائحة لوزير المالية اصدار قرار بتحديد مدة التسجيل، وقد كان خمسة عشر يوما من تاريخ العمل بالقانون (قرار رقم ١١٦ لسنة ١٩٩١) تنتهى فى ١٩٩١/٥/١٧، ثم تم مد مهلـه التسجيل حتى ١٩٩١/٥/٣١ (قرار رقم١٢٩ لسنة ١٩٩١)، كما صدر قرار وزير المالية رقم ١٢٣ لسنة ١٩٩٤ ونشر فى ١٩٩٤/٣/٢٦ والزم كل مكلف بالتقدم للتسجيل لدى المأمورية المختصة وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية باضافة خدمات للضريبة، وقد كانت المدة من قبل ستين يوما (قرار رقم ٨١ مكرر لسنة ١٩٩٢)

وبالنسبة لاجراءات التسجيل: حددت المادة ٦/١٣ من اللائحة التنفيذية اجراءات تسجيل المكلفين على النحو التالى

أ-يقدم طلب التسجيل على النموذج رقم (١) ض.ع.م الى المأمورية الواقع فى اختصاصها المركز الرئيسى للمكلف ويتضمن البيانات المطلوبة عن المكلف ونشاطه ومن له حق التوقيع" ويرفق بالطلب:

١-صورة عقد الشركة وصورة قرار التأسيس الذى يبين الصفة القانونية لطالب التسجيل.

٢-صورة من التراخيص الصادرة للتصريح بمزاولة النشاط.

٣-قائمة بعدد فروع المنشأة الخاصة به وعناوينها.

٤-صور لكل من السجل التجارى، والبطاقة الضريبية، والبطاقة الاستيرادية، والبطاقة العائلية او الشخصية ويمكن أن يقدم الطلب باليد نظير ايصال أو عن طريق البريد الموصى عليه بعلم الوصول

ب-تقوم المأمورية بمراجعة طلب التسجيل للتأكد من استيفائه للبيانات المطلوبة، فاذا تبين أثناء المراجعة عدم استيفائه لها، فانها تقوم بقيد الطلب بصفة مبدئية وتخطر المكلف على النموذج رقم (٢) ض.ع.م لاستيفاء طلب التسجيل خلال المدة المحددة بالطلب.

جـ-تقيد طلبات التسجيل المستوفاه والتى يتم استيفاؤها فى السجل المعد لهذا الغرض بالمأمورية.

د-تحدد المصلحة رقم تسجيل للمكلف وتصدر له شهادة التسجيل وفقا للنموذج رقم (٣) ض. ع.م، وترسل الشهادة بعد اصدارها الى المسجل وفقا للنموذج رقم (٤) ض.ع.م (أخطار بالتسجيل)، وعلى المسجل وضع الشهادة فى مكان ظاهر بمقر نشاطه الرئيسى والفروع.

٥-التغييرات فى التسجيل وعقوبة

طبقا لنص المادة ٢١ من القانون فان كل مسجل يلتزم باخطار المصلحة كتابة بأية تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها بطلب التسجيل وذلك خلال ٢١ يوما من حدوث تلك التغييرات، واشارت المادة ١٦ من اللائحة التنفيذية لذلك واضافت الى ذلك استخراج شهادة تسجيل جديدة بذات رقم التسجيل متضمنه البيانات الجديدة مع رد شهادة التسجيل السابقة، ويتم طلب تعديل التسجيل على النموذج رقم (٦) ض.ع.م

٦-عقوبة عدم التسجيل، وعدم الاخطار بالتغييرات:

أ-بالنسبة لعقوبة عدم التقدم للتسجيل: فان ذلك يعد تهربا من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المقررة حيث نصت المادة ١/٤٤ على أنه يعد تهربا من الضريبة عدم التقدم للمصلحة للتسجيل فى المواعيد المحددة

يعاقب عليه بالعقوبات الواردة بالمادة ٤٣ من القانون والمعدلة بالقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ الصادر في ١٩٩٦/٦/٣٠ والتي قضت بأنه مع عدم الاخلال بأى عقوبة أشد يقضى بها قانون أخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لاتقل عن شهر وبغرامه لاتقل عن ألف جنيه ولاتجاوز خمسة ألاف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الاضافية وتعويض لايجاوز مثل الضريبة، وفي حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض.

وبالنسبة لعقوبة مخالفة عدم اخطار المصلحة بالتغييرات التى حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد، فانه يعد طبقا للمادة ٥/٤١ مخالفة لأحكام هذا القانون ويعاقب عليه مرتكبها بغرامة لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز ألفي جنيه، فضلا عن الضريبة والضريبة الاضافية المستحقين.

٧-الغاء التسجيل:

طبقا لنص المادة ٢٢ من القانون، فان يجوز لرئيس المصلحة أن يلغى التسجيل فى الحالات وبالشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية وجاء ذلك فى المادة ١٧ من اللائحة ونعرض لذلك كما يلى:

أ-الغاء التسجيل الوجوبى- ويكون فى:-

١-اذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل التى يتطلبها القانون- وفى هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب لالغاء تسجيله، وعلى رئيس المصلحة أن يلغى تسجيله اعتبارا من تاريخ أخر يوم فى الفترة الضريبية التى صدر فيها قرار الالغاء، وعلى المصلحة أن تخطر

مقدم الطلب بتاريخ الغــاء التســجيل بــالنموذج رقــم (٥) ض.ع.م بخطاب موصى عليه بعلم الوصول.

٢-**التوقف الكلي عن مزاولة جميع الانشطة او تصفيتها:** حيث على كل مسجل يتوقف كلية عن مزاولة جميع الانشطة الخاضعة للضريبـة أو تصفية نشاطه أن يخطر المصلحة فى فترة لاتجــاوز شــهر مــن تاريخ التوقف او التصفية بكتاب موصى عليه بعلم الوصول يحدد فيه تاريخ التوقف، وما اذا كان ينوى استئناف ممارسة نشاطه الخـــاضع للضريبة خلال السنة من عدمه.

ويلغى رئيس المصلحة التسجيل اعتبارا من تاريخ أخر يوم فـــى الفترة الضريبية التى يتم خلالها التوقف عن ممارسة النشاط الخـاضع للضريبة، وعلى المسجل الاحتفاظ باخطار الغاء التسجيل المشار اليـه وجميع الدفاتر والسجلات وصور الفواتير الخاصة بالضريبـــة لمــدة ثلاث سنوات من لغاء التسجيل.

ب-الغاء التسجيل الجوازى:

طبقا للمادة (١٧) من اللائحة التنفيذية لرئيس المصلحة الغاء تســجيل أى شخص تم تسجيله جوازيا إذا ثبت عدم قيامه بممارســـة النشـــاط الوارد بطلب التسجيل، واذا ما اتضـــح أن هــذا الشــخص اســترد الضريبة على مدخلاته قبل قيامه بأية بيوع التزم بردها، وفى حالـــة تحقيق المسجل لمبيعات أقل من حد التسجيل والغـــى تسـجيله مــع استمراره فىمزاولة النشاط، تستحق الضريبة التى فى حوزته وقــت الغاء التسجيل.

ثالثا: الالتزام بتحرير فاتورة ضريبية :

أحد الالتزامات التى قررهـا قـانون ضريبـة المبيعـات للمكلفيـن المسجلين طبقا لنص المادة ١٤ والتى تنص على أنه على المسجل أن يحرر فاتورة ضريبية عند بيـع السلعة أو اداء خدمـة خاضعـة للضريبة، كما أشارت المادة ٧ من اللائحة التنفيذية الى أنـه علـى المسجل فى حالات البيع لغير مسجل أن يحرر الفاتورة موضحا بـها اجمالى قيمة السلعة او الخدمة المباعة شاملة الضريبة.

القواعد والاجراءات الخاصة بالفواتير ومراقبتها ومراجعتها:

حددت المادة (٧) من اللائحة هذه القواعد والاجراءات والتى تتمثـل فى:-

١-تحرر الفواتير من أصل وصورة يسلم الأصل للمشترى وتحفـظ الصورة لدى المسجل.

٢-يتعين أن تكون الفواتير مرقمه بأرقام مسلسـلة طبقـا لتواريـخ تحريرها.

٣-تتضمن الفاتورة الضريبية البيانات الاتية:-

-رقم مبسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها

-اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل

-اسم المشترى وعنوانه، ورقم تسجيله ان كان المشترى مسـجلا أو معروفا.

-بيان السلعة او الخدمة المباعة وقيمتها وفئة الضريبة المقررة.

-بيان اجمالى قيمة الفاتورة.

٤-يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك أولا بأول

٥-لرئيس المصلحة تعديل بيانات الفاتورة، أو اصدار نماذج لفواتـير ضريبية تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين، كما أن لـه تحديـد

فواتير مبسطة تتفق وطبيعة السلعة او الخدمة (م٧، ١/١١ من اللائحة)

٦-للجمعيات التعاونية الانتاجية والجمعيات التى تتبعها اسر منتجة والتى تقوم بشراء مستلزمات الانتاج وبيعها لاعضائها من الحرفيين وأصحاب الورش والمصانع الصغيرة والاسر المنتجة المسجلين أن تحرر بيانا للعضو مع فاتورة البيع يوضح فيه أن مستلزمات الانتاج مشتراه من منتجين أو مستوردين مسجلين وسبق للجمعية سداد ضريبة المبيعات عنها و قيمتها وفئة الضريبة المقررة عليها بموجب فاتورة ضريبة، ويعتبر هذا البيان للاعفاء مستندا لاجراء الخصم المنصوص عليه فى المادة ٢٣ من القانون.

٧-على المسجل الاحتفاظ بصور الفواتير الضريبية التى يحررها عند البيع لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى اجرى فيها قيدها بالسجلات (مادة ١٥) من القانون ، (ومادة ١٠) من اللائحة.

٨-يعد تهربا من الضريبه عدم اصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة واصدار غير المسجل لفواتير محمله بالضريبة، ويعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها فى المادة (٤٣) من القانون المعدلة بالقانون رقم (٩١) الصادر فى ١٩٩٦/٦/٣٠ والسابق الاشارة اليها فى عقوبة عدم التسجيل.

رابعا: الالتزام بامساك سجلات ودفاتر منتظمة:

الزم قانون ضريبة المبيعات فى المادة (١٥) المسجل بامساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولا بأول العمليات التى يقوم بها، وأوجبت عليه الاحتفاظ بهذه السجلات وصور الفواتير الضريبية التى

يحررها عند بيع السلعة أو اداء خدمة خاضعة للضريبة لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى اجرى فيها القيد بالسجلات.

القواعد والاجراء المنظمة للسجلات والدفاتر:

حددت اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد من ٨ الى ١١، ٣٠، ٣١ هذه القواعد والاجراءات المنظمة للسجلات والدفاتر على النحو التالى.

أولا: الدفاتر السجلات التى يلتزم المسجل بامساكها (م٨):

١-بيانات المشتريات: يتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الاجراءات الجمركية.

٢-بيانات المبيعات: يتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته.

٣-بيان المردودات: يتضمن بيانات فواتير لمبيعات والمشتريات المرتدة من واقع بيانات اشعارات الخصم والاضافة.

٤-بيان الصادرات: يتضمن بيانات رسائل الصادر: رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.

٥-سجل مبيعات الخدمات: يتضمن الفواتير المحررة عن المبيعات من الخدمات.

٦-دفتر ملخص الضريبة على المبيعات: يوضح فيه اجمالى الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة ؛(موضحا رقم كل دفتر استخرجت من هذه الاجماليات) ويشقل على البيانات الاتية:-

أ-بيان اجمالى قيمة المبيعات واجمالى قيمة المشتريات بدون الضريبة.

ب-اجمالى الضريبة على المبيعات التى تحملها على مبيعاته، وكذلك على مبيعات الاستعمال الشخصى او الخاص والتصرفات الاخرى عن كل فترة ضريبية على حدة.

جـ-اجمالى الضريبة على المشتريات (المدخلات) التى تخضع للخصم.

د-قيمة التسويات من واقع اشعارات الخصم والاضافة.

هـ-الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

٧-سجل بيان الصادرات: وتلتزم به المنشأت التى تقوم بنشاط التصدير.

ثانيا: الدفاتر والسجلات التى يلتزم بامساكها منتجى سلع الجدول رقم (١)

طبقا للمادة (٩) من اللائحة فان على كل مسجل يقوم بانتاج سلعه من السلع المحدده بالجدول رقم(١) أن يمسك الدفاتر والسجلات الاتية:

١-دفتر لاثبات المواد الأولية الداخلة فى انتاج السلعة الخاضعة للضريبة.

٢-دفتر لقيد بيانات السلع المنتجة:وكذلك العمليات التى يقوم بها.

٣-دفتر المبيعات: ويتضمن الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته.

٤-سجل المخازن: ويتضمن حركة السلع داخل المخزن.

ثالثا: ضوابط القيد بالدفاتر والسجلات ومدة الاحتفاظ بها:

١-يجب أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات المشار اليها خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواشى (م١٠/١لائحة).

٢-أن تكون الدفاتر والسجلات منتظمة، وتكون القيود بها مؤيده بمستندات حقيقية يتم الاحتفاظ بها لمراجعة القيود الحسابية وبما يتيح لموظفى المصلحة التحقق من صحتها.

٣-يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر وصور الفواتير لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التى اجرى فيها القيد بها (م١٠/٢لائحة).

رابعا: بيانات الحاسب الالى وقوائم البيانات:

١-فى حالة استخدام المسجل لانظمة الحاسب الالى يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر (م١٠/٣ لائحة)

٢-يمكن الاعتداد بقوائم البيانات (شريط ألة تسجيل نقد) التى تتعلق بمقدار الضريبة فى حالة استخدام المسجل (ماكينات تسجيل النقدية)، على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والاجراءات التى تكفل انتظامها وتيسر مراقبتها ومراجعتها.

٣-لرئيس المصلحة بالنسبة لبعض السلع والخدمات أن يحدد بقرار منه دفاتر وسجلات وفواتير مبسطه تتفق وطبيعة السلعة أو الخدمة (م١١/١لائحة)، كما لرئيس المصلحة الزام بعض المسجلين الذين ينتجون سلعا خاضعة للضريبة ذات طبيعة خاصة فى التعامل بأن يستعملوا ماكينات تسجيل النقد التي تظهر قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاتهم من هذه السلع م(٣٠)لائحة.

خامسا:- الجرائم والعقوبات المقررة:

١-أن مخالفة الاحكام المنصوص عليها بشأن الالتزام بامساك سجلات ودفاتر منتظمة كما رأينا يعاقب عليها بغرامه لاتقل عن مائة

جنيه ولاتجاوز الفى جنيه فضلا عن الضريبة والضريبة الاضافية المستحقتين (م٤١/٣ من القانون).

٢-يعد تهربا من الضريبة تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعه أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها (م٤٤/٥ من القانون)، وتكون العقوبة هى تلك المنصوص عليها فى المادة ٤٣ من القانون المعدلة بالقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ الصادر فى ١٩٩٦/٦/٣٠ السابق الاشارة اليها.

خامسا: الالتزام بتقديم اقرار شهرى عن الضريبة المستحقة:

الاقرار أحد الطرق الاساسية فى تحديد المادة الخاضعة للضريبة ومن ثم الضريبة المقررة على المكلفين، وبالنسبة لضريبة المبيعات فانه يتمثل فى نتموذج يلتزم المسجل بتقديمه الى المأمورية المختصة فى نهاية كل فترة ضريبية (شهر) ويتضمن جملة مبيعاته من السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة، كذلك مشترياته، والتسويات الضريبية، وقيمة الضريبة المستحقة خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار ويتعين عليه ادائها، ومن الطبيعى أن يكون الاقرار كقرينة موضوعا للفحص والتأكد والتحقق من البيانات الواردة فيه، وسنرى ذلك على النحو التالى:-

أولا: المكلف المسجل الملتزم بتقديم الاقرار :

١-إن الالتزام بتقديم الاقرار يقع عادة على المسجل ولو لم يكن قد حقق بيوعا أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة طبقا لنص المادة ١٦ من القانون (والمادة ٢/١٢ من اللائحة).

٢-كما يلتزم المسجل بتقديم الاقرار فى حالة التوقف عن مزاولة النشاط أو فى حالات التصفية وذلك لحين صدور قرار رئيس المصلحه بالغاء تسجيله.

٣-يجوز بالنسبة لبعض المستوردين الذين يقومون بالاستيراد مرة واحدة او مرتين أن يتم الاكتفاء بتقديم الاقرار فى الشهر الذى تتم فيه عملية الاستيراد اذا ما اقترنت بواقعة البيع خلال هذه الفترة دون حاجة الى تقديم اقرار شهرى، وذلك جوازى لرئيس المصلحة (المادة ٤/١٢ من اللائحة)

٤-اذا كان المسجل فرد يكون الالزام بتقديم الاقرار منه، واذا كان فردا ولكن يوجد عائق قانونى يحول دون قيامه بذلك فيقع الالتزام على الوكيل او النائب اذا كان المسجل غائبا، والولى او الوصى اذا كان قاصرا، والقيم اذا كان محجورا عليه، كما يقدم بمعرفة الورثة والموصى اليهم فى حالة وفاة المسجل المكلف بتقديم الاقرار قبل أن يقدمه، كذلك يلزم بتقديم الاقرار الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الادارة المنتدب أو رئيس مجلس الادارة وذلك طبقا للنظام المعمول به فى المنشأة، ويتم اخطار المأمورية المختصة باسم المدير المسئول عن تقديم الاقرار وتعيد الاخطارية عن تغييره.

ثانيا: المدد الزمنية لتقديم الاقرار:

١-على كل مسجل أن يقدم الى مأمورية الضرائب المختصة اقرارا شهريا عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع او الخدمات الخاضعة لها على النموذج رقم (١٠) ض.ع.م وذلك خلال الـ ٣٠ يوما التالية لانتهاء شهر المحاسبة (المادة ١/١٦ من القانون)، وقد أجازت هذه المادة للوزير مد فترة ال ٣٠ يوما بحسب الاقتضاء، وقد صدر قرار وزارى فى ١٩٩١/٦/٢٠ برقم (١٩٠) لسنة ١٩٩١ بمد فترة تقديم الاقرار الى الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة فيما عدا سلع الجدول

رقم (١)، فيقدم المسجل اقراره على النموذج رقم (١٠٠) ض.ع.م خلال ال٣٠ يوما التالية لانتهاء شهر المحاسبة.

٢-اذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الاقرار وتسديد الضريبة عطلة رسمية، فيعتبر أول يوم عمل تال للعطلة متمما لهذه المدة.

٣-بالنسبة لاقرار شهر ابريل، فانه يقدم وتؤدى الضريبة فى موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو وذلك تطبيقا لقرار وزير المالية رقم (٦٥١) لسنة ١٩٩٤ والصادر فى ١٩٩٤/٩/١٧.

٤-على المسجل أن يقدم الاقرار الشهرى مقترنا بسداد الضريبة، ويجب تحرير الاقرار باللغة العربية، واذا قدم بلغة أجنبية فيلزم أن ترفق به ترجمة صحيحه ومعتمدة باللغة العربية.

ثالثا: بيانات الاقرار وفحصه:

١-كما زكرنا يقدم الاقرار على النموذج رقم (١٠) ض.ع.م، والنموذج (١٠٠) ض.ع.م بالنسبة لسلع الجدول رقم (١)- ويتضمن النموذج كافة البيانات المطلوبة والمتعلقة بالضريبة على المبيعات المستحقة قانونا على المسجل عن نشاطه فى فترة المحاسبة، ويتعين أن يكون الاقرار موقع من مقدمه وعموما يتعين أن يكون الاقرار شاملا مستوفيا لكافة البيانات الواردة فى النماذج المعدة لتقديم الاقرار على أن تكون صحيحة ومطابقة للحقيقة ومؤيدة بالمستندات والسجلات والوثائق التى يمكن الاطلاع عليها.

٢-تقوم المأمورية المختصة بمراجعة وفحص الاقرار الشهرى وكافة البيانات الواردة فيه (المبيعات، المشتريات، الاعفاءات من الضريبة، التسويات الضريبية، فئات الضريبة....الخ) وذلك من أجل التحقق من صحة الضريبة المستحقة على المسجل ومع الاخذ فى الاعتبار

الرصيد الدائن المرحل والذى يتم خصمه من الضريبة المستحقة عليه فى الاقرارات الشهرية اللاحقة.

رابعا: حق المصلحة وتعديل الاقرار والتظلم منه:

١-للمصلحة الحق فى تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة اذا لم يقدم المسجل الاقرار فى المبيعات المنصوص عليه قانونا، وذلك مع بيان الاسس التى استندت اليها فى التقدير وذلك كله دون الاخلال بالمساءله الجنائية (م١٦/٣ من القانون)

٢-للمصلحة الحق فى تعديل الاقرار (م١٧/١ من القانون) ويخطر المسجل بذلك بالنموذج (١٥) ض.ع.م خلال ٦٠ "ستين" يوما من تاريخ تسليم هذا الاقرار للمصلحة، وقد تم جعل هذه المدة سنة بالقرار الوزارى رقم (٢٣١) لسنة ١٩٩١، ثم اصبحت ثلاث سنوات من تاريخ تسليم الاقرار للمصلحة طبقا للقرار الوزارى رقم (١٤٣) لسنة ١٩٩٢ والصادر فى ١٩٩٢/٦/٩، ومن الطبيعى أن يؤسس هذا التعديل على أسباب حقيقية تتعلق بعدم صحة وسلامة الاقرار المقدم من المسجل.

٣-للمسجل الحق فى التظلم من التعديل أو التصحيح، بأن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ٣٠ "ثلاثون" يوما من تاريخ تسليم الاخطار، فاذا رفض التظلم أو لم يبت فيه خلال "١٥" يوما، فلصاحب الشأن أن يطلب احالة النزاع الى التحكيم المنصوص عليه فى هذا القانون خلال الخمسة عشر يوما التالية، (م١٧/٢ من القانون) هذا وتم جعل مدتى البت فى التظلم وطلب احالة النزاع الى التحكيم الى ٣٠ يوما لكل منهما بالقرار الوزارى رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٩٢ والصادر فى ١٩٩٢/٩/٥، ثم اصبحت ٦٠ يوما لكل منهما بالقرار الوزارى رقم (٣٦٩) لسنة ١٩٩٣ والصادر فى ١٩٩٣/١٠/١٠.

٤-يعتبر تقدير المصلحة نهائيا اذا لم يقدم التظلم أو لم يطلب احالة النزاع الى التحكيم خلال المواعيد المشار اليها (م٤/١٧ من القانون)

خامسا: العقوبات المقررة والمتعلقة بالاقرار:

١-عقوبة مخالفة التأخير فى تقديم الاقرار واداء الضريبة عن المدة المحددة بما لايجاوز (٦٠) يوما، يعد مخالفة لاحكام هذا القانون ويعاقب عليه مرتكبيها بغرامة لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز الفى جنيه، فضلا عن الضريبة والضريبة الاضافية المستحقين (المادة ١/٤١).

٢-عقوبة عدم اقرار المسجل عن بيع السلعة أو استيرادها ، أو تقديم، الخدمة أو عدم الاقرار عن السلع أو الخدمات التى استعملها او استفاد منها، او انقضاء (٦٠) يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الاقرار عنها وسدادها (م١٠/٩/٢/٤٤) يوضح القانون بالنسبة للحالات السابقة أنها تعد تهربا من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة (٤٣) المعدلة بالقانون رقم (٩١) لسنة ١٩٩٦ الصادر فى ١٩٩٦/٦/٣٠ والتى تقضى بأنه مع عدم الاخلال بأى عقوبة أشد يقضى بها قانون أخر يعاقب على التهرب من الضريبة بالحبس مدة لاتقل عن شهر، وبغرامه لاتقل عن الف جنيه ولا تجاوز ألاف جنيه، أو باحدى هاتين العقوبتين، ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة والضريبة الاضافية وتعويض لايجاوز مثل الضريبة، وفى حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض.

سادسا: الالتزام بتحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها:

١-كما رأينا يرتبط الالتزام بتقديم الاقرار بسداد الضريبة، كذلك نص القانون على أن يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالاقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى هذا القانون (م٥

من القانون)- وقد تناولنا ذلك بالتفصيل فى الفقرات السابقة مباشرة عن الالتزام بتقديم الاقرار.

٢- على المسجل أن يؤدى الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية الى المأمورية المختصة وفق اقراره الشهرى نقدا او بشيك على مصرف معتمد من البنك المركزى أو بحواله بريدية فى موعد اقصاه ٣٠ يوما لانتهاء الفترة الضريبية (وقد اصبحت ٦٠ يوما كما سبق) م/٢٥ لائحة، ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه تحديد اجراءات لتحصيل الضريبة تتفق وطبيعة بعض السلع م ٣/٢٥ لائحة.

٣-تحصل الضريبة على السلع المستوردة فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك وفقا للاجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولايجوز الافراج النهائى عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل (م٢/٣٢ من القانون، م٣/٢٥ من اللائحة).

٤-وضع القانون بعض الضمانات لتحصيل دين الضريبة على المبيعات أهمها [1]:

١-امتياز دين الضريبة (م٣٤ من القانون)

٢-اتخاذ اجراءات الحجز الادارى (م٢٦ من اللائحة)

٣-فرض ضريبة اضافية بواقع ½ % من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل اسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد (م١ من القانون، م١/٢٦ من اللائحة) ويتم الاخطار بالضريبة الاضافية على النموذج ١٦ ض.ع.م .

---

(١) راجع فى تفصيلات ذلك د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٥٧-ص٥٨.

٤-حق الاطلاع لموظفى المصلحة ممن لـــهم صفــة الضبطـــة القضائية على كل البيانات والمستندات (م٣٩ قانون).

٥-وضع جزاءات مالية وجنائية فى حـــالات التـــهرب أو عدم الوفاء بالتزامات المكلفين السابق الاشارة اليها.

المبحث الثالث

الاجراءات المتعلقة بفرض الضريبة واستحقاقها

نتابع فى هذا المبحث تناول التنظيم الفنى للضريبة العامة على المبيعات فى التشريع الضريبى المصرى والمصدرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وبعد أن عرضنا للمبادئ والخصائص العامة لضريبة المبيعات ونطاقها الزمانى والمكانى، ثم عرضنا للمكلفون باداء الضريبة والسلع والخدمات الخاضعة لها والتزامات المسجلين والمكلفين المقررة قانوناً، نعرض فى هذا المبحث للاجراءات الاخرى المنظمة للضريبة العامة على المبيعات من حيث الواقعة المنشئة للضريبة ومناسبة فرض الضريبة، ثم تحديد المادة الخاضعة الضريبة أى بيان وعاء الضريبة وكيفية تحديده، وتحديد سعر الضريبة، وأخيراً الاجراءات المتعلقة بخصم **الضريبةوالاعفاء منها وردها واسقاطها،وسوف نتناول ذلك فى المطالب الاتية**

المطلب الأول: الواقعة المنشئة للضريبة.

المطلب الثانى: وعاء الضريبة وأسس تحديده

المطلب الثالث: سعر الضريبة وأسس تحديده

المطلب الرابع: خصم الضريبة والاعفاء منها وردها واسقاطها.

المطلب الأول

الواقعة المنشئة للضريبة

تمثل الواقعة المنشئة للضريبة، المناسبة التى يأخذ بها المشرع لفرض الضريبة، فهى النقطة[1] التى يمكن التدخل عندها لاجبار الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التى اختيرت أساساً لفرض الضريبة، أو

([1]) د.محمد دويدار : الاقتصاد المالى، المرجع السابق ذكره ص١٨١-ص١٨٦.

هى الشروط[١] التى لابد من توافرها حتى يتولد دين الخزانة فى ذمة الممول، وتبدو أهمية تحديد الواقعة المنشئة للضريبة فى تحديد وعاء الضريبة وسعرها، والخصم الضريبى والاعفاءات، وتحصيل الضريبة وضماناته، وبدء سريان التقادم المتعلق بحق الخزانة العامة فى اقتضاء الضريبة.

هذا ويحدد القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لواقعة المنشئة لضريبة المبيعات وذلك كما جاء فى المادة رقم ١/٦ والتى نصت على أن "تستحق الضريبة بتحقق واقعة بيع السلعة أو اداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لاحكام هذا القانون، كما تستحق الضريبة بالنسبة المستورد وتحصل وفقا للاجواءات المقررة فى شأنها، وتطبق فى شأنها القواعد المتعلقة بالانظمة الجمركية الخاصة، كما حدد القانون ذلك أيضا بالنسبة للسلعالواردة فى الجدول رقم(١) وسوف نتناول الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية والسلع المستوردة، والسلع الواردة فى الجدول رقم (١) على النحو التالى:-

أولا:- السلع والخدمات المحلية:

تستحق الضريبة على السلع والخدمات المحلية بتحقق واقعة بيع السلعة أو اداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون، أى أن الواقعة المنشئة للضريبة هى بيع السلعة أو أداء الخدمة، وقد رأينا أن البيع هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا الى المشترى ويعد بيعا فى حكم هذا القانون مايلى أيهما أسبق (م١ من القانون):-

١-اصدار الفاتورة

---

(١) د.زكريا بيومى: شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٧١.

٢-تسليم السلعة أو تأدية الخدمة

٣-اداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة، سواء تم السداد كاملاً أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

وقد تتم الاجراءات السابقة فى نفس الوقت بالنسبة لواقعة البيع أى الواقعة المنشئة للضريبة ، ولكن قد تتحقق هذه الاجراءات فى اوقات متباينة، فاذا ما تحقق أحدها توافرت الواقعة المنشئة للضريبة وهى البيع، وقد تتعدد أشكال البيوع، مما يستلزم تحديد البيع كواقعة منشئة بدقة، وعموما فان الضريبة تستحق فى حالة تحقق البيع فى أى شكل من أشكاله والتى نعرض لها باختصار كما يلى[1] وهى تتحدد بشكل عام بالأحكام الواردة بالقانون المدنى.

١-**البيع بالأجل أو التقسيط:** ذلك البيع الذى يدفع فيه المشترى الثمن على أقساط الى البائع، ويسلم البائع للمشترى السلعة عندقبض أو أداء جزء من الثمن، وتستحق الضريبة على هذه السلع بمجرد اصدار الفاتورة الضريبية أو تسليم السلعة الى المشترى أو تحصيل مقدم الثمن أيهما أسبق.

٢-**البيع بالعينة:** يعنى أن يحدد الأطراف نموذجا معينا يشمل وحده من البيع الواجب التسليم، واذا كان البيع بالعينة وجب أن يكون البيع مطابقا لها، ومؤدى ذلك أن يقع على عاتق البائع الالتزام بتسليم شئ

([1]) د.زكريا بيومى:شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات: المرجع السابق ذكره ص٧٣-ص٨٣.

-ابراهيم على عبد الرازق، أحمد فؤاد مهنا: موسوعة الدليل فى الضريبة العامة على المبيعات، منشأة المعارف، الاسكندرية. ١٩٩٧، ص٧٦-ص٧٩.

مطابق للعينة المتفق عليها وهذا التسليم كاف لتوافر الواقعة المنشئة للضريبة وهى عملية البيع، فاذا لم يف البائع بهذا الالتزام لم يكن له أن يطالب المشترى بأداء المقابل وهو الثمن ويستحق رد الضريبة وفقا لأحكام المادة (٢١) من القانون.

٣-**البيع بالعربون:** العربون هو مايقدمه أحد المتعاقدين الى الأخر عند انشاء العقد وهذا كاف لتوافر الواقعة المنشئة للضريبة وهى عملية البيع، لأن العربون المدفوع لشراء البضاعة انما يمثل جزء مدفوع من ثمن السلعة.

٤-**مبيعات دفعات التقسيط المسبقة:** أى تلك المبيعات التى يدفع فيها المشترى أقساط الى البائع ويسلم البائع البضاعة فقط عندما يقبض أخر قسط، وهذا كاف لتوافر الواقعة المنشئة للضريبة لأن الأقساط المدفوعة انما تمثل جزء مدفوع من ثمن السلعة.

٥-**بيع الشئ المستقبل:** أى عندما تقبض دفعه أو جزء من ثمن لبضاعة غير موجودة حاليا لأنها لم تصنع بعد أو سترسل مباشرة من طرف ثالث الى المشترى، وهذا الاتفاق كاف لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة لأن توقعات التسليم متوفرة ويجب أن تكون البضاعة موجودة ومعروفة وجاهزة للتسليم فى الوقت المتفق عليه لتسليمها.

٦-**الايجار الساتر للبيع:** يعمد بعض المنتجين أو البائعين الى اخفاء البيع بالتقسيط تحت ستار عقد الايجار فيسمون البيع إيجارا، وبموجب هذا العقد تنتقل ملكية الشئ المبيع (السلعة) الى المستأجر فى نهاية مدة عقد الايجار وتكون القيمة الحالية لدفعات وأقساط الايجار عند بدء العقد مساوية تقريبا فى نهاية مدة الايجار لقيمة المبيع، (وحتى يتم احكام ستر البيع يتم الاتفاق فى بعض الحالات على أن يزيد الثمن قليلا

على مجموع الأقساط) وطبقا لأحكام القانون المدنى فان احكام، البيع بالتقسيط تسرى على العقد ولوسمى المتعاقدان البيع إيجارا وتسرى عليه احكام ضريبة المبيعات باعتباره بيعا طبقا للمادة الاولى من القانون.

٧- البيع بالفواتير المفتوحة: قد يتم التعامل بين المنتج أو البائع وبين المشترى بنظام الفواتير المفتوحة، أى تسليم البضاعة مع التراخى فى دفع الثمن، وذلك يعد بيعا صحيحا ويعتبر تسليم البضاعة مناسبة كافية لتحقق الواقعة المنشئة للضريبة.

٨-بيع بضاعة الامانة: يعنى ذلك تحويل حيازه البضاعة من مالكها الى شخص أخر يعمل كوكيل يبيع هذه البضاعة، هنا لاتستحق الضريبة على تحويل حيازه هذه البضاعة من المالك الى الوكيل، وانما تستحق الضريبة عند بيعها بمعرفة الوكيل لحساب المنتج أو المستورد حتى ولو تم البيع بالأجل.

٩-بيع البضاعة مع اشتراط التركيب والفحص: فى بعض الحالات تكون عملية التركيب بسيطة، وتكون واقعة اصدار الفاتورة الضريبية واقعة منشئة للضريبة رغم أن التركيب واستلام البضاعة لم ينته بعد، واذا حدث ولم تسلم البضاعة الى المشترى لعيوب فنية فى التركيب فيتعين رد الضريبة طبقا لنص المادة(٣١) وطبقا للشروط والاوضاع التى قررتها اللائحة التنفيذية.

١٠-التصرفات التى تعتبر فى حكم البيع: طبقا لأحكام قانون ضريبة المبيعات ولائحته التنفيذية وقد أورد التصرفات التى تعتبر فى حكم البيع ويشمل:-

ان الضريبة تستحق فى حالة قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة فى اغراض خاصة او شخصية كالهدايا والاعلان

(م٢/٢٦ من القانون)، ولايعتبر انتقال السلعة المصنعة من مرحلة انتاج الى مرحلة انتاج اخرى بين خطوط الانتاج داخل المصنع وخارجه استعمالا للسلعة فى اغراض خاصة أو شخصية (م٣/٤ لائحة).

وبالنسبة للتصرفات القانونية المختلفة مثل المقايضة، الهبه، والتبرع، فان الضريبة تستحق اذا تصرف المكلف فى السلعة او الخدمة طبقاً لها، ويستثنى من ذلك الهبات والتبرع والهدايا للجهاز الادارى للدولة او وحدات الادارة المحلية، فيجوز اعفاءها من الضريبة بقرار من الوزير بالاتفاق مع الوزير المختص (م١/٢٨ من القانون)

هذا ويسرى ما سبق ذكره على الخدمات ولكن نشير الى أن تأديه الخدمة يعتبر بيعا طبقا لنص المادة الأولى من القانون، أما بالنسبة للخدمات التى تنحصر فى اداء عمل أو أعمال محددة فى فترة قصيرة فلن الثمن يدفع فى نفس الوقت الذى تباشر فيه، ومن ثم تعد مثل هذه الخدملت كأنها مبيعات نقدية.

وتعد الخدمات التى تخضع للضريبة ذات طبيعة مستمرة اذا كانت تؤدى بصفة منتظمة وغير منقطعة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها، وتحصل قيمتها بموجب فواتير تصدر فى مواعيد ينظمها مؤدى الخدمة ويصدر بتحديد الخدمة ذات الطبيعة المستمرة قرار من الوزير فى كل حالة على حده، ويشترط أن يعمل مؤدى الخدمة بصفة مستقلة غير تابع لاحد، ولايهم أن يكون شخصا طبيعيا أو معنويا على أن يكون مسجلا بلغت مبيعاته حد التسجيل (م٢٧ من اللائحة)

ثانيا: السلع المستوردة:

ان الواقعة المنشئة للضريبة على المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة هى نفس الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة الجمركية

وتحصل معها، وذلك تطبيقا لنص المادة ٣/٦ والتى تنص على ان تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وتحصل وفقا للاجراءات المقررة فى شأنها، وتطبق فى شأن هذه السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة المنصوص عليها فى قانون الجمارك فيما لم يرد به نص خاص فى هذا القانون.

كذلك اشارت اللائحة التنفيذية الى استحقاق الضريبة عند بيع السلع المستوردة بمعرفة المستورد لها فى السوق المحلى وذلك دون مساس باستحقاق الضريبة عند الافراج عن السلع من الجمارك (م٤/٢ ب لائحة)، أى أنه توجد واقعتان منشئتان للضريبة بالنسبة للسلع المستوردة

الواقعة الاولى: عند الافراج الجمركى، وتعتبر واقعة نهائية، ويكون وعاء الضريبة فيها معادلا لقيمة السلعة (سيف) مضافا اليها الرسوم الجمركية، ويرجع فيما يتعلق بها لمصلحة الجمارك.

الواقعة الثانية: عند البيع الأول فى السوق المحلى بواسطة المستورد، ويكون وعاء شاملا لكافة النفقات الاخرى التى تنفق على السلعة حتى بيعها مضافا اليها هامش الربح، وتحصل الضريبة مع خصم الضريبة المسدده عند الافراج الجمركى، أى نكون بصدد ضريبة على القيمة المضافة، ويتفق ذلك مع مايراه البعض[١] من أن الواقعة المنشئة للضريبة أصلا هى البيع سواء كانت السلعة محلية أو مستوردة، أما تحصيل الضريبة على السلع المستوردة فى مرحلة الافراج الجمركى فانه تحصيل

---

(١) د.حسن محمد كمال، د.سعيد عبد المنعم: الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٤٦.

مؤقت اريد به تعجيل وتسهيل حصول الدولة على أكبر قدر ممكن من هذهالضريبة التى تستحق كما رأينا بعد ذلك بمناسبة البيع الأول ويخصم ماسبق سداده عند الافراج الجمركى.

السلع المستوردة من خلال النظم الجمركية الخاصة[1]:

الأصل أنه لايجوز الافراج عن أية سلعه مستوردة قبل اتمام الاجراءات الجمركية عليها وأداء الضرائب والرسوم المستحقة، الا أن قانون الجمارك أجاز الافراج عن البضاعة الواردة دون أداء الضرائب الجمركية المقررة وغيرها من الضرائب والرسوم ومنها ضريبة المبيعات لاعتبارات اقتصادية كتشجيع الصادرات والواردات الاستثمارية "الراسمالية"، والصناعة الوطنية والسياحة ولكن الافراج عن البضاعة وتعليق أداء الضرائب والرسوم المقررة يستلزم توافر شرطين:

١-أن يودع صاحب الشأن ضمانا يغطى الضرائب والرسوم التى تستحق بمناسبة ورود البضاعة.

٢-أن يتم الافراج لمدة محدده يتم تحديدها بواسطة مصلحة الجمارك بناء على طلب صاحب الشأن وله أن يطلب اطالة المدة ويصدر قرار الاطالة من مدير الجمارك، على أنه اذا تجاوز بقاء البضاعة فى البلاد المدة المسموح بها استحقت الضريبة فورا.

---

(١) د.جلال الشافعى: الموسوعة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٢٢-ص٢٥.

-أ. ابراهيم على عبد الرازق، احمد مهنا: موسوعة الدليل، المرجع السابق ذكره ص٨٠-ص٩٢.

والنظم الجمركية الخاصة طبقا لقانون الجمارك هى[١]:

١-نظام البضائع العابرة (الترانزيت)

٢-نظام المستودعات (والمخازن)

٣-نظام المناطق الحرة (بكافة أنواعها)

٤-نظام المسماح المؤقت

٥-نظام الافراج المؤقت

٦-نظام رد الضرائب الجمركية (الدروباك)

ولن نعرض لمدى خضوع السلع المستوردة طبقا لـهذه الانظمـة الجمركية الخاصة للضريبة على المبيعات[٢] وسوف نقتصر على الخطوط العامة وخصوصا ما جاء فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فى ماديتـه ٧، ٨ وماجاء باللائحة التنفيذية على النحو التالى[٣]:

١-تخضع لضريبة المبيعات بسعر (صفر) السلع او الخدمات التى تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحره والاسواق الحره الـى خـارج البلاد (أى التى تنتج فيها وتصدرها بالكامل الى الخارج).

٢-لاتستحق الضريبة على ماتستورده هذه الجـهات مـن سـلع وخدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل المنـاطق والمـدن الحره والاسواق الحره مثل المـواد والخامـات الاوليـة عـدا سـيارات الركوب، وتحدد هذه السلع والخدمات بمعرفة الجهات المختصة، وتعـامل

---

(١) راجع فى تفصيلات ذلك، رسالة الدكتوراه المقدمة من المستشار أبو بكر عامر عن النظم الجمركية الخاصة وأثرها فى تدعيم القدرة التصديرية للاقتصاد المصرى، تمت مناقشتها فى ٢٠٠٠/٣/٩ -كلية الحقوق-جامعة المنوفية ص٢٣-ص١٤١.

(٢) راجع فى تفصيلات ذلك د.زكريا بيومى،المرجع السابق مباشرة ص٨٨-ص١٠٥

(٣) د.جلال الشافعى، المرجع السابق مباشرة ص٢٢-ص٢٤.

السلع المنتجة محليا واللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات المذكورة معاملة السلع المصدرة للخارج ووفقا للاجراءات المتبعة فى شأنها.

٣-لاتستحق الضريبة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقا للاجراءات والشروط والضمانات ونظم الرقابة المعمول بها فى شأن الضريبة الجمركية.

٤-تستحق الضريبة على مايرد من سلع أو مايؤدى من خدمات خاضعة للضريبة الى المناطق والمدن والاسواق الحره لاستهلاكها المحلى داخل هذه الجهات، وذلك عند الافراج عنها من الجمارك، ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحره التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى، وفى حالة خروج هذه السلع من المناطق والمدن والاسواق الحره الى السوق المحلية داخل البلاد لاتستحق الضريبة الا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها.

٥-تستحق الضريبة على مايستورد من سلع أو خدمات خاضعة للضريبة من المناطق والمدن والأسواق الحره الى السوق المحلية داخل البلاد، على أن يستثنى من ذلك السلع والخدمات السابق استيرادها لهذه المناطق للاتجار فيها وسددت عنها الضريبة على المبيعات مع الضريبة الجمركية، أى اذا خرجت بحالتها الى السوق المحلية داخل البلاد دون اضافة أى شئ عليها لاتستحق عليها ضريبة مبيعات الا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها، واذا مادخل على السلعة المذكوره أية اضافات أو تعديلات تستحق عليها ضريبة مبيعات ويخصم منها ماسبق سداده على هذه السلعة عند الاستيراد.

٦-أن جميع السلع والخدمات المصنعة فى مشـروعات المنـاطق والمدن الحره عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلى داخـل البـلاد تستحق عليها ضريبة مبيعات كما لو كانت من الخارج.

ثالثاً: السلع الواردة فى الجدول رقم (١):

يحتوى الجدول رقم(١) المرفق بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ علـى كافة السلع التى كانت تخضع من قبل لضريبة الاسـتهلاك كالميـاه الغازيـة والتبغ...وقد اخضع القانون هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات بنفـس الفئات المقررة لها من قبل، وتتمثل الواقعة المنشئة للضريبة على هذه السـلع (استحقاق الضريبة عليها) طبقا لنص المادة ٤٧ فقرة ١.

-عند بيع السلعة لأول مره بالنسبة للسلع المحلية.

-عند الافراج الجمركى بالنسبة للسلع المستوردة.

ولاتفرض الضريبة مره اخرى على هذه السلع الا اذا حدث تغير فـى حالتها، ولايعتبر تغيرا فى حالة السلعه عملية اعادة التعبئـة أو التكريـر او التنقية (م٣٦لائحة).

هذا وتستحق ضريبة المبيعات فى حالة اخضاع سلعة جديدة تضـاف للسلع الواردة بالجدول رقم (١)، أو فى حالة زيادة فئة الضريبة المفروضـة على سلعه من السلع الواردة بالجدول، ويلـتزم المسـتورد وتـاجر الجملـة ونصف الجملة وتاجر التجزئة والموزع بتقديم بيان الى المصلحـة بـالرصيد الموجود لديهم من السلع المشار اليها فى اليوم السـابق لسـريان الضريبـة الجديدة أو المزيدة، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشـر يومـا مـن التاريخ المذكور، وتستحق الضريبة الجديدة أو المزيدة عند تقديم هذا البيـان، وعليهم أداؤها للمصلحة خلال المدة التى يحددها رئيسها على الا تجاوز سـتة أشهر من تاريخ استحقاق الضريبة (م٤٧ فقرة ٢ من القانون).

المطلب الثانى
وعاء الضريبة وأسس تحديده

وعاء الضريبة أو محل الضريبة يتمثل فى المادة الخاضعة للضريبة، هذاومن المتفق عليه أن يتم تحديد وعاء الضريبة كيفيا، عن طريق تحديد حدود الايرادات او اجمالى المبيعات الخاضعة للضريبة والتعرف على مايتم خصمه، كما يتم تحديد وعاء الضريبة كميا أى تحديد قيمة المادة الخاضعة للضريبة والطرق المختلفة لهذا التحديد وأسسه، وسوف نناقش ذلك فى هذا المطلب، وطبقا للقانون ولائحته التنفيذية يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة أى وعاء ضريبة المبيعات، أما على أساس التحديد او التقدير الفعلى، أو التحديد التقديرى بواسطة المصلحة، كما يمكن أن يكون على أساس اتفاقى، ونرى ذلك على النحو التالى:

أولا: التحديد او التقدير الفعلى[1]:

الأصل أن يتحدد المادة الخاضعة للضريبة على أساس التقدير الفعلى لهذه المادة اذا ماتوافرت الفواتير الضريبية والسجلات والدفاتر المحاسبية المنتظمة المنصوص عليها فى المادتين ١٤، ١٥ والتى سبق بيانها، وحيث أن المادة الخاضعة للضريبة تتمثل فى قيمة المبيعات الفعلية من السلع الخاضعة للضريبة، والقيمة المدفوعة فعلا مقابل مايؤدى من خدمات خاضعة للضريبة، والتى تمت خلال الفترة الضريبية والموضحة بفواتير البيع واداء الخدمات بصرف النظر عن واقعة تسليم السلعة أو تحصيل الثمن سواء كان بالنقد أو الأجل (كما سبق أن رأينا. وقد حددت

---

(١) اعتمدنا فى ذلك على ماورد بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية.
- د.جلال الشافعى ، الموسوعة الضريبية، المرجع السابق الاشارة اليه ص٣٤-ص٤٣.

المادة (١١) من القانون والمادة (٦) من اللائحة التنفيذية القيمة الواجـــ
الاقرار عنها والتى تتخذ أساسا فعليا لربط الضريبة طبقا لمصـــدر الســ
ومكان انتاجها كما يلى:-

(أ)السلع المصنعة محليا

يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلا مقابل بيع الســـلـ
الخاضعة للضريبة والثابتة بالفاتورة الضريبية التى يحررها البائع المسـ
الى مشترى مستقل مع مراعاة:-

١-استبعاد الخصومات التجارية، والخصم النقدى المعلق علـــ
شرط عند تحديد قيمة السلعة الخاضعة للضريبة.

٢-عدم ادخال مقابل التصليح أو الصيانة أو الـــتركيب او النقـ
فى وعاء الضريبة.

٣-فى حالة قيام المكلف ببيع السلعة فى منافذ التوزيـــع التابعـ
له، تكون القيمة المتخذه أساسا لحساب الضريبة هـــى قيمـ
مبيعاته محسوبة بسعر الجملة.

٤-بالنسبة للمخلفات الصناعية فاذا كان يســـهل فرزهـــا فانـــ
تخضع للضريبة وفقا للفئة المقررة على السلع النـــاتج عنـــ
المخلف الصناعى، واذا كان يصعب فرزها، فانـــها تخضـــ
للضريبة بالفئة الضريبية المقررة على الصنف الذى يضفـــ
عليها الصفة الغالبة، أو فئة ١٠% من القيمة البيعية.

٥-بالنسبة للمنتج النهائى المعيب فانه يخضع للضريبـــة، وفقـــا
لقيمة البيع الفعلى، وفئة الضريبة المقررة على المنتج النـــهائى
ذاته.

(ب)الخدمات الخاضعة للضريبة:

يتمثل وعاء ضريبة المبيعات على الخدمات الخاضعة لها فى قيمة الخدمات الواردة فى الفاتورة شامله مقابل الخدمة مع استبعاد أية رسوم أو ضرائب أخرى

(جـ) السلع المستوردة من الخارج:

يتم تحديد وعاء الضريبة بالنسبة لهذه السلع بتحديد قيم هذه السلع التى تخضع للضريبة فى مرحلة الافراج عنها من الجمارك على النحو التالى:

١-فى حالة خضوع السلعة للضريبة الجمركية: يتحدد وعاء الضريبة بالقيمة المتخذه أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (القيمة سيف) [١] مضافاً اليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة، واذا تم تخفيض القيمة (سيف) قبل حساب الضريبة الجمركية كما هو الحال بالنسبة لسيارات الركوب الصغيرة المجهزه طبيا خاصة الواردة برسم المرضى والمعوقين، فيراعى استبعاد هذا التخفيض عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على المبيعات.

٢-فى حالة اعفاء السلعة من الضريبة الجمركية: اذا كان الاعفاء كليا يكون وعاء الضريبة أى القيمة الخاضعة للضريبة هى القيمة سيف وحدها، واذا كان الاعفاء جزئيا يكون وعاء الضريبة أى القيمة الخاضعة للضريبة هى القيمة سيف مضافا اليها ماسدد كضريبة جمركية.

٣-اذا ماقام المستورد بعد ذلك ببيع السلعة المستوردة فى داخل البلاد، فإن وعاء الضريبة او القيمة الخاضعة للضريبة تحدد بالمبالغ

([١])سيف:تعنى ثمن السلعة عند ميناء الوصول وتشمل ثمن السلعة+الشحن+التأمين

المدفوعة فعلا مقابل هذا البيع والثابتة بالفاتورة التى يحررها البائع الى المشترى، وتعتبر الضريبة المسدده عند الافراج الجمركى هى الحد الأدنى لضريبة المبيعات، مالم يكن قد تم البيع الأول للمستورد بقيمة أعلى من القيمة عند الافراج الجمركى، واذا ماتم البيع بقيمة أعلى فهذه الاخيرة تكون وعاء الضريبة، ويلتزم المستورد فى هذه الحالة بسداد الفرق بين الضريبة المستحقة على هذا البيع، وماسبق سداده من ضريبة فى مرحلة الافراج الجمركى.

ويرى البعض[1] أن مصلحة الضرائب على المبيعات لاتمكن المستوردين من خصم الضريبة السابق سدادها عند الافراج الجمركى على السلع المستوردة من الضريبة المستحقة على المبيعات والتى تحققت فى نفس شهر المحاسبة الا فى حدود ماتم بيعه من هذه السلع فقط ويترتب على ذلك العديد من المشاكل خاصة اذا قام المستورد باستيراد العديد من الصفقات ولم يتمكن من بيعها مرة واحدة مما لايستطيع معه تتبع كل صفقه على حده، وكذلك اذا كان المستورد يتعامل فى سلع قابلة للتلف والهلاك حيث يتحمل كل ما انفقه على السلعة بما فى ذلك ضريبة المبيعات التى لايمكن استردادها فى هذه الحالة لعدم تحقق واقعة البيع لذلك يجب على المصلحة مراعاة ظروف المستوردين بما يحقق العدالة وعدم الازدواج الضريبى ومساواتهم بالمنتج المحلى الذى يسمح له بأن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات السلع ماسبق سداده أو حسابه من ضريبة على مدخلاته دون تخصيصها على الجزء المباع فقط.

---

(1)د.جلال الشافعى:الموسوعة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٤١.

(د) السلع المتعلقة بالمناطق والمدن والأسواق الحره[1]:

الحالة الاولى: السلع الواردة فى المناطق والمدن الحره

١-اذا كانت السلع عابرة بنظام الترانزيت لاتستحق عليها ضريبة.

٢-اذا كانت بغرض الاتجار فيها أو للاستهلاك المحلى داخل المناطق والمدن الحره تستحق الضريبة عليها عند دخولها على اساس القيمة (سيف) فقط، وفى حالة خروج هذه السلع الى السوق المحلى داخل البلاد تستحق الضريبة فقط على قيمة الضرائب المستحقة عليها بهذه المناسبة، ويرجع ذلك الى سبق خضوعها للضريبة عند ورودها الى الاماكن الحره المذكوره.

٣-اذا كانت السلع بغرض استخدامها فى مزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق والمدن الحره فلا تستحق عليها ضريبة مبيعات اذا كانت واردة من خارج البلاد باستثناء سيارات الركوب التى تخضع للضريبة عند دخولها على أساس القيمة سيف وحدها، أما اذا كانت هذه السلع واردة من السوق المحلى داخل البلاد فانها تخضع للضريبة بسعر صفر، وتعامل معاملة السلع المصدرة للخارج، أى يحق للبائع استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاته.

الحالة الثانية: السلع المصنعة فى المناطق والمدن الحره التى يتم سحبها داخل البلاد فرق المشرع بالنسبة لهذه السلع بين حالتين هما:

---

(1) د.حسن كمال، د.سعيد عبد المنعم:الضريبة العامة على المبيعات، المرجع السابق ص٦٣-ص٦٤.

١-اذا كان صاحب السلعة مسجلاً، تحسب الضريبة على قيمة الاجزاء المستوردة من الخارج مضافا اليها الضريبة الجمركية

٢-اذا كان صاحب السلعة غير مسجل: تحسب الضريبة على قيمة السلعة بالكامل (الاجزاء المستوردة والاجزاء المحلية) مضافا اليها الضريبة الجمركية.

ثانياً: التحديد التقديرى لوعاء الضريبة:

كما رأينا الأصل هو التحديد الفعلى لوعاء الضريبة، واذا لم يتحدد وعاء الضريبة على أسس حقيقية فعليه، فان مصلحة الضرائب تقوم بتعديل القيمة الخاضعة للضريبة، وتحديد هذه القيمة فى عدة حالات أهمها:-

١-عدم تقديم المسجل للاقرار الشهرى فى الميعاد المنصوص عليه فى القانون.

٢-اذا توافر لدى المصلحة من الأدلة مايثبت عدم مطابقة الاقرار للحقيقة، وذلك تطبيقا لنص المادة ١٢ "اذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع او الخدمات تختلف عما ورد باقراره عن أية فترة محاسبية، كان لها تعديل القيمة الخاضعة للضريبة وذلك مع عدم الاخلال بأية اجراءات اخرى تقضى بها احكام هذا القانون.

وفى هذه الحالات تقوم المصلحة بتقدير القيمة الخاضعة للضريبة بالسعر او المقابل السائد فى السوق مسترشدة فى ذلك بالسياسات البيعية والتسويقية للمسجل، وبالسعر المتداول لذات السلعة بنفس "الجودة وسنة الصنع، والمواصفات، والمنشأ، والعلامة التجارية بين اكثر من بائع ومشتر مستقل كل منهما عن الأخر فى ذات المكان والزمان وفى نفس الظروف ووفقا لما يثبت لدى المصلحة من مبررات (م٦ اولا- لائحة)

ولصاحب الشأن فى جميع الأحوال التظلم من تقدير المصلحة وفقا للطـوق والاجراءات المحددة فى هذا القانون.

٣-طبقا لنص المادة ١٣ من القانون "تضاف قيمة الضريبة الـــى سعر السلع او الخدمات بما فى ذلك السلع والخدمـــات المســعره جبريـا والمحددة الربح، ويجوز تعديل اسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بيــن أطراف أحدها مكلف والسارية وقت فرض الضريبة، أو عند تعديل فئاتــها بذات قيمة عبء الضريبة

ثالثا: التحديد الاتفاقى لوعاء الضريبة:

نص قانون ضريبة المبيعات على أنه للوزير (المالية) بالاتفاق مـع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم لبعض الســلع او الخدمــات تتخـذ أساسا لربط الضريبة (م١١) كما تنص المادة ٤٣ من اللائحة علـــى أنــه يجوز لرئيس المصلحة تقرير بعض القواعد الاجرائية الخاصـــة اللازمــة لتطبيق احكام القانون بما يتمشى وطبيعـــة نشـــاط بعــض المنتجيــن او المستوردين أو مؤدى الخدمات وذلك بالاتفاق مع الجمعيات والتنظيمـــات المختلفة التابعين لها أو المنضمين اليها".

وقد ابرمت مصلحة الضرائب على المبيعات عدة اتفاقيـــات مــع العديد من الجمعيات والغرف والاتحـــادات المهنيـــة والتجاريـــة الممثلـــة للمسجلين وذلك لوضع قواعد يتم بمقتضاها تحديـــد الضريبـــة المســتحقة عليهم، ومن هذه الاتفاقيات على سبيل المثال.

١-الاتفاقية التى تمت بين المصلحة وغرفة المنشأت السياحية بشـــأن المعاملة الضريبية للمطاعم والمحلات السياحيه

٢-الاتفاق الذى تم بين المصلحة وغرفة الصناعات النسجية المصرية فى شأن تطبي أحكام القانون على قطاع الغزل والنسيج وصدرية المنشور رقم (٤٧) لسنة ١٩٩٢.

٣-الاتفاق الذى تم بين المصلحة والاتحاد المصرى لمقاولى البناء والتشييد والذى صدر به المنشور رقم (٥) لسنة ١٩٩٤

المطلب الثالث

سعر الضريبة وأسس تحديده

حتى يتم تحديد مقدار الضريبة فان المشرع الضريبى يحدد ذلك عن طريق تحديد سعر للضريبة وقد يكون نسبى، أى يتحدد كنسبة مئوية من قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وقد يكون تصاعدى أى تتزايد نسبته المئوية بزيادة المادة الخاضعة للضريبة، ويطلق على هذا السعر: السعر القيمى، وقد يكون السعر نوعى يتحدد بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة، وقد أخذ قانون الضريبة العامة على المبيعات بكل من السعر القيمى والسعر النوعى حيث تنص المادة(٣) من القانون على أن يكون سعر الضريبة على السلع ١٠% وذلك عدا السلع المبينة فى الجدول رقم (١) المرافق فيكون سعر الضريبة على النحو المحدد قرين كل منها، ويحدد الجدول رقم(٢) المرافق سعر الضريبة على الخدمات، ويجوز بقرار من رئيس الجمهورية تعديل سعر الضريبة على بعض السلع، كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقمى (١)،(٢) المرافقين"، وقد صدرت عدة قرارات جمهورية بتعديل سعر الضريبة على بعض السلع، والاضافة الى الجدول رقم(٢)- ونظرا للطعن بعدم دستوريتها (كما سوف نرى فى الباب الثالث فى مشكلات ضريبة المبيعات) فقد صدر القانون

رقم(٢) لسنة ١٩٩٧ فى ٢٩ يناير ١٩٩٧ بتجميع هذه القرارات الجمهورية واصدارها فى قانون لتعديل بعض احكام هذا القانون.

يستفاد من هذه النصوص أن سعر الضريبة العامة على المبيعات والذى يطلق عليه السعر العام أو الأساسى هو ١٠% كما يوجد سعر منخفض على السلع الضرورية وهو ٥%، وسعر مرتفع على السلع الكمالية ٢٥%، ويتحدد سعر الضريبة على الخدمات طبقا لكل خدمة، وهى غالبا ١٠%، وسعر الضريبة على الصادرات صفر، بجانب الاخذ بالسعر النوعى، ونتناول ذلك كما يلى:-

أولا: سعر الضريبة على السلع المصنعة محليا والمستوردة:

أ-السعر القيمى: يتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة، وكما زكرنا توجد ثلاثة اسعار قيمية مختلفة لضريبة المبيعات هى:

١-السعر العام وهو بنسبة ١٠%: من المادة الخاضعة للضريبة (من ثمن البيع) ويسرى على كل منتج صناعى محلى أو مستورد، ويطبق على الحالات التى لاينص فيها على سعر معين.

٢-السعر المنخفض وهو بنسبة ٥%: من القيمة ويطبق على بعض السلع الشائعة الاستعمال والضرورية والغذائية ومنها على سبيل المثال: البن، جميع المنتجات المصنعة من الدقيق والحلوى.. الأسمدة، الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلى....

٣-السعر المرتفع وهو بنسبة ٢٥%: من القيمة ويطبق على السلع الواردة بالجدول (ب) كشف رقم (٢) بمقتضى قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٥ لسنة ١٩٩٢، وهى غالبا سلع غير غذائية وغير ضرورية ومحددة على سبيل الحصر ومنها على سبيل المثال: تليفزيون ملون أكثر من ١٦ بوصة، ثلاجات واجهزة تبريد سعتها

اكثر من ١٢ قدم للاستعمال المنزلى، وحـــدات تكييـف الـهواء... سيارات الركوب سعة اكثر من ١٦٠٠سم^{٣} ... الخ .

ب-السعر النوعي: وهو السعر الذى يتحدد بمبـلغ ثـابت علـى الوحدات من السلعة (الطن، الكيلو جرام، المتر، اللتر..الخ) وذلك بصـرف النظر عن قيمتها، وقد نص المشرع على بعض السلع بذات الفئات التـى كانت تخضع لها كضريبـة للاسـتهلاك وذلـك لاعتبـارات اقتصاديـة واجتماعية وقد وردت هذه السلع فى الجدول رقم(١) المرافق للقانون، وقد جعل لكل سلعه منها سعر ضريبة مستقل وعددهـا ٩ مجموعـات واردة بالقانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١، وأضيف اليها بالقانون رقـم(٢) لسـنة ١٩٩٧ وجداولة المرافقة أربع مجموعات سلع أخرى.

ثانياً: سعر الضريبة على الخدمات:

قدمنا فى المبحث السابق بيان تفصيلى بالخدمات الخاضعة للضريبـة وهى على سبيل التحديد والحصر وتشمل عدد ١٧ خدمة- السـبعة الأوائـل منها وردت فى الجدول رقم(٢) المرفق بالقانون رقم ١١ لسـنة ١٩٩١ ثـم أضيفت عدد (١٠) بخدمات بقرارات جمهورية الـى أن تـم تجميعـها طبقـا للقانون رقم٢ لسنة ١٩٩٧، والسعر المحدد للضريبة على الخدمات هـو٥% بالنسبة لعدد ٦ خدمـات وتشـمل خدمـات الفنـادق والمطـاعم السـياحية رقم(١)،خدمات شركات النقل السياحى رقم(٢)، النقل المكيف بين المحافظـات رقم(٤) خدمات الوسطاء الفنيين رقم(٧)، خدمات التليفون والتلغراف المحلـى رقم(٨)، خدمات تأجير السيارات الملاكى رقم (١٢) أما سعر الضريبة علـى باقى الخدمـات الوارد فى الجدول فـهو ١٠% وتشـمل خدمـات التلـكس والفاكس (٣)، خدمات اقامة العروض الخاصـة للصـوت والضـوء(٥)، خدمات استخدام مرافق شركات الصـوت والضـوء(٦)، خدمات الاتصـالات الدولـية ولاسـلكى سـيارات محـلى أو دولى (٩) ، خدمـات التركـيبات

والتوصيلات التليفونية (١٠)، خدمات التشغيل للغير(١١)، خدمات البريد السريع(١٣)، خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة(١٤) خدمات استخدام الطرق(١٥) وحد أدنى ٢٥ قرشا، خدمات الوساطة لبيع العقارات (١٦)، خدمات الوساطة لبيع السيارات (١٧).

ثالثا: سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

قرر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أن يكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقا للشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م٢/٣ من القانون) وتحديد السعر (صفر) بدلا من الاعفاء حتى يتمكن المسجل من خصم الضريبة التى سبق أن سددها على مدخلات هذه السلع والخدمات مما يستحق عليه من ضرائب مبيعات، حيث لايسرى هذا الخصم اذا كانت هذه السلع والخدمات معفاه.

رابعا: سعر الضريبة بالنسبة للمبيعات المهربه والمبيعات التى تتم بالمخالفة للقانون:

وهذه تخضع لفئات الضريبة النافذة فى تاريخ وقوع الجريمة او المخالفة، فاذا تعذر تحديد هذا التاريخ خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة (م١٠ من القانون).

خامسا: تعديل سعر الضريبة:

أعطى القانون لرئيس الجمهورية اجازة تعديل سعر الضريبة على بعض السلع، فضلا عن اعفاء بعض السلع من الضريبة، وتعديل الجدولين رقمى(١)،(٢) ونظرا لعدم دستورية هاتين الفقرتين (٣،٤ من المادة٣)، فقد صدر القانون رقم٢ لسنة ١٩٩٧ ونص المادة ١٢ منه على الغاء الفقرتين ٣،٤ من المادة٣ من قانون ضريبة المبيعات وهذا اعتراف من

المشرع بعدم دستوريتهما (ونفس الأمر ينطبق على حكم المادة ٤ من القانون).

المطلب الرابع

خصم الضريبة والاعفاء منها وردها واسقاطها

طبقا لأحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات (رقم ١١ لسنة ١٩٩١) توجد حالات متعددة يمكن فيها للمكلفين بأداء الضريبة من خصم مجموعة من الضرائب والالتزامات عن اداء الضريبة المستحقة عليهم، وحالات اخرى قرر المشرع للمكلفون وغيرهم حق الاعفاء من اداء الضريبة، وكذلك حالات يتم فيها رد الضريبة، وأخيرا حالات يقرر فيها القانون اسقاط الضريبة المقررة، ونعرض لهذه الحالات فى خطوط عامة على النحو التالى:

أولا: خصم الضريبة على المبيعات:

من أهم ماجاء بالتنظيم الفنى للضريبة هو نظام الخصم الضريبى والذى يحقق العدالة بين المنتجين والمستوردين ويحفز على الاستثمار ويجعل من الضريبة على المبيعات ضريبة على القيمة المضافة (كما سوف نرى فى الباب الثالث)- وجاء الخصم بالمادة ٢٣ من القانون والتى نص على أنه "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ماسبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته، وماسبق تحميله من هذه الضريبة على توزيعها، ولايسرى الخصم المشار اليه على السلع الواردة بالجدول رقم (١)، وفى حالات التصدير اذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل، على المصلحة رد الفرق فى موعد لايجاوز ثلاثة شهور من تاريخ الطلب".

وحددت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة ١٨ خطـــوات تطبيـــق المادة (٢٣) من القانون الخاصة بالخصم الضريبى، واوضحت بـــالتفصيل مايتم خصمه من اجمالى الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاتـــه، والـــذى يتمثل فيما سبق تحميله من ضريبة وتشمل (أى مايتم خصمه) مايلى:

١-الضريبة على مردودات المبيعات

٢-الضريبة على المدخلات

٣-الضريبة المسددة فى مرحلة سابقة

٤-الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة

(١)الضريبة على مردودات المبيعات

تخصم الضريبة على مردودات المبيعات اذا ماتوافرت الشـــروط الأتية:

١-أن تكون الضريبة قد سبق سدادها بالفعل، فلا يسرى الخصم علـــى السلع المستردة التى لم يسبق أن سدد المسجل الضريبة عنها.

٢-أن تكون السلع المستردة قد تم استلامها فعلا وقيدت بياناتها فـــى الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل.

٣-أن يكون المسجل قد رد قيمتها (قيمـــة الســـلع المســـتردة) الـــى المشترى بما فيها الضريبة أو تعليتها لحسابه بدفاتر المسجل.

٤-يصدر المسجل اشعار خصم او اضافة مؤرخـــاً ويحمـــل رقمـــا مسلسلا وموضحا فيه كل البيانات المتعلقة بالبائع والمشترى.

(٢)الضريبة على المدخلات:

قرر القانون أن للمسجل أن يخصم من اجمالى الضريبة المســـتحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية الضريبة علـــى المدخـــلات الســـابق سدادها، وتتمثل هذه الضريبة الواجبة الخصم فيما يلى:-

١-ماسبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محليا اذا ما كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة (بشرط حيازته لفواتير ضريبية بتلك المبالغ).

٢-ماسبق سداده من ضريبة على السلع المستوردة خلال الفترة الضريبية وفقا لبيانات شهادة الاجراءات الجمركية.

٣-اذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهريا حتى يتم استنفاذها.

٤-اذا كانت بعض مخرجاته وليس كلها تخضع للضريبة (خلال الفترة الضريبية) فيتم الخصم كما يلى:-

أ-يخصم اجمالى الضريبة على المدخلات التى تستخدم فقط فى صناعة المخرجات الخاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع فى الفترة الضريبية أو بعدها.

ب-لاتخصم الضريبة على تلك المدخلات التى تستخدم فى صناعة المخرجات المعفاه من الضريبة سواء تمت عملية التصنيع خلال الفترة الضريبية أو بعدها.

جـ-تخصم الضريبة على المدخلات التى تستخدم فى مخرجات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى منها طبقا لنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة الى اجمالى المخرجات.

د-يحرر البائع اشعار اضافة بالضريبة على مدخلات السلع المعفاه اذا قام بخصمهما فى اقرارات سابقة.

أما شروط خصم الضريبة على المدخلات فهي:

١-أن تكون المدخلات من السلع الوسيطة(محلية الصنع او مستورده) والداخلة فى الانتاج، وترى مصلحة الضرائب على المبيعات أن تكون هذه السلع مخصصه للاستخدام المباشر فى الانتاج، ويعنى ذلك أن المصلحة لاتسمح بخصم الضريبة على السلع المشتراه للاستخدام غير المباشر فى الانتاج مثل قطع غيار الاجهزة والمعدات الانتاجية ومستلزمات تشغيلها، ولايتفق رأى المصلحة مع ماجاء بالمادة الاولى من القانون والتى حددت الضريبة على المدخلات بأنها الضريبة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة فى انتاج سلع خاضعة للضريبة، أى كل السلع الوسيطة التى تدخل فى عملية الانتاج دون أن تفرق بين الاستخدام بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة.

٢-أن تكون المدخلات مشتراه من بائع مسجل: وأن يحتفظ المسجل بالفاتورة الضريبية بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محليا، أو شهادة الاجراءات الجمركية بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة، وحيث ان التسجيل يقتصر حاليا بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة على المنتج الصناعى والمستورد، فلا يمكن خصم الضريبة على المدخلات الا اذا تم شراءها من أى منهما، مما يترتب عليه تحمل الضريبة وعدم الخصم عند الشراء من غيرهما، ونعتقد أن مواجهة ذلك وغيرها من المشاكل لايتحقق الا بالأخذ بالضريبة على القيمة المضافة كما سوف نرى فى الباب الثالث.

٣-أن تكون المدخلات قد استخدمت فى صناعة مخرجات خاضعة للضريبة، سواء تمت عملية التصنيع فى نفس الفترة الضريبية، أو فى فترة تالية، فلا يسمح بالخصم اذا استخدمت المدخلات فى صناعة

مخرجات معفاه من الضريبة، ويثور التساؤل[1] هنا حول المخرجات المسعره عن قبل الدولة وتكون معفاه من الضريبة، فكيف يمكن خصم الضريبة المسدده على بعض المدخلات المستخدمة في هذا الانتاج، وكذلك كيف يمكن خصم المدخلات المستخدمة فى صناعة او تجهيز مخرجات لازمة لاغراض التسليح والدفاع والأمن القومي وهى معفاه من ضريبة المبيعات (م٢٩).

٤-الا لاتكون المدخلات من السلع او الخدمات الواردة بالجدولين رقمي (١)،(٢)، فلا يجوز خصم الضريبة المستحقة على هذه السلع والخدمات اذا ما استخدمت كمدخلات فى سلع أو خدمات اخرى خاضعة للضريبة، كما لايجوز خصم الضريبة المدفوعه على المدخلات الداخلة فى تصنيع تلك السلع والخدمات،ويترتب على ذلك تكرار استحقاق الضريبة إذا ما استخدمت هذه السلع والخدمات كمدخلات فى سلع او خدمات اخرى خاضعة للضريبة، والسماح للمسجل باضافتها الى عناصر تكلفته مما يرفع من اسعار بيع هذه السلع والخدمات.

٥-الاتكون المدخلات خاصة بالسلع التى تتم محاسبتها وفقا لاتفاقيات حكمية تمت بين المصلحة والاتحادات والغرف المختصة (الاتفاق بين المصلحة ومقاولى البناء والتشييد).

٦-أن تكون نسبة الضريبة المخصومة الى اجمالى الضريبة التى تم خصمها على المشتريات هى نفس نسبة الضريبة التى حملت بها السلع الى ثمن تلك السلع.

([1]) د.جلال الشافعى:الموسوعة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٦٦.

مماسبق فان الحالات التى لايسرى عليها نظام الخصم تشمل[١]:

١-السلع والمواد المشتراه من غير مسجل

٢-السلع والمواد الوسيطة المعفاه من الضريبة

٣-السلع والمواد الوسيطة الداخلة فى انتاج سلع معفاه من الضريبة

٤-السلع الرأسمالية سواءالمحلى منها أو المستورد.

٥-السلع والخدمات التى يقوم المسجل بالتصرف فيها سواء بالبيع للغير، او الاستخدام الشخصى فى غير الانتاج .

٦-السلع والخدمات الواردة فى الجدولين (١)،(٢)

٧-الاتفاقيات المبرمة بين المصلحة والقطاعات الانتاجية.

٨-السلع المشتراه للاستخدام غير المباشر فى الانتاج الخاضع للضريبة.

٩-الخامات والمواد الأولية التى يشتريها المسجل بغرض تصنيعها للغير، حيث أن الخصم يكون لمالك السلعة.

(٣)الضريبة المسددة فى مرحلة سابقة:

طبقا لنص المادة ٢٣ من القانون، فيدخل فى الخصم من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل، الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعه بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود والشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية، لذلك يجب أن تخصم من الضريبة المستحقة فى كل مرحلة ماسبق سداده منها فى المرحلة السابقة، وحيث الضريبة على المبيعات المطبقة حاليا تقتصر على المرحلة الأولى والتى يكلف فيها المنتج الصناعى بتحصيل الضريبة وأدائها، ومن

---

(١) د.جلال الشافعى: الموسوعة الضريبية، المرجع السابق ذكره ص٦٨.

ثم لايتصرف هذا النص الى مراحل التوزيع المختلفة التى جــاء النــص بها- ولكن مايمكن استنتاجه هو جواز الخصم، وأن المشرع يــأخذ فــى الاعتبار ضرورة الانتقال الى المرحلتين الثانية والثالثة، وهنا نكون بصــدد ضرورة الاخذ بالضريبة على القيمة المضافة وهذا ما رأيناه وأكدناه فــى الباب الثالث من هذا الكتاب.

(٤)تعديل القيمة:

أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة (١٨) خصم الضريبــة المترتب على تعديل القيمة، حيث اذا نتج عن المعاملات بين مسجل (بائع) ومسجل أخر مشترى تعديل فى قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عليــها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الاقرار يتبع الأتى:-

<u>١-التعديل بالزيادة:</u> اذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة فعلى كل من البائع والمشترى إظهار ذلك بالاقرار المقدم من كل منهما خــلال الشهر التالى لهذه الواقعة كما يلى:

أ-بالنسبة للبائع اضافة الزيادة فى الضريبــة بموجــب اشــعار اضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة باقراره.

ب-بالنسبة للمشترى فله خصمها من الضريبة المســتحقة علــى مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات.

<u>٢-التعديل بالنقص:</u> اذا كانت قيمة الصفقه قد عدلــت بــالنقص فعلى كل من البائع والمشترى مراعاة اظهار ذلك بالاقرار المقدم من كــل منهما خلال الشهر التالى لهذه الواقعة كما يلى:-

أ-بالنسبة للبائع فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاتــه من اقراره.

ب-بالنسبة للمشترى فعليه اضافة قيمة النقص فى الضريبة بموجب اشعار اضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة باقراره.

٣-شروط الخصم المترتب على تعديل القيمة:

١-أن يكون لدى المشترى دليل كتابى يؤيد التنزيل فى الثمن.

٢-أن تكون اشعارات الخصم والاضافة مؤرخه، وتحمل رقما مسلسلا ومبينا بها عنوان البائع ورقم تسجيه واسم المشترى وعنوانه، ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية، وتاريخها وكافة البيانات التى تتعلق بتنزيل او زيادة الثمن، وقيمة مبلغ التنزيل او الاضافة، وبيان منفصل بالضريبة المستنزله أو المضافة.

٣-أن تكون نسبة الضريبة المخصومة الى اجمالى الضريبة التى تم خصمها على المشتريات هى نفس نسبة الضريبة التى حملت بها السلع الى ثمن تلك السلع.

ثانيا:الاعفاء من الضريبة العامة على المبيعات:

أورد القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ مجموعة من الاعفاءات من الضريبة العامة على المبيعات وهى تشمل اعفاءات دبلوماسية، واعفاءات سلعية، اعفاءات لاغراض الدفاع والأمن القومى ومجموعة من الاعفاءات الاخرى، وتحدد اللائحة الشروط والمتطلبات والحالات المتعلقة بهذه الاعفاءات، ونعرض لها باختصار على النحو التالى:

(أ)الاعفاءات الدبلوماسية (المادة٢٤):

قرر القانون أن يعفى من ضريبة المبيعات وبشرط المعاملة بالمثل وفى حدود هذه المعاملة ووفقا لبيانات وزارة الخارجية السلع المتعلقة بالدبلوماسيين الاجانب على النحو التالى:-

١-مايشترى أو يستورد للاستعمال الشخصى لأعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى (غير الفخريين) المعينين فى الجداول التى تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك مايشترى أو يستورد للاستعمال الشخصى لأزواجهم وأولادهم القصر.

٢-مايشترى أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمى عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة، ويحدد عدد السيارات التى يتناولها الاعفاء طبقا للبندين (٢،١) بسيارة واحدة للاستعمال الشخصى، وخمس سيارات للاستعمال الرسمى للسفارة او المفوضية، وسيارتين للاستعمال الرسمى للقنصلية، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

٣-مايستورد للاستعمال الشخصى بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبى من العاملين فى البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لايستفيدون من الاعفاء المقرر فى البند (١) بشرط أن يتم الورود خلال ستة أشهر من وصول المستفيد من الاعفاء ، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية مد هذا الأجل.

وتمنح هذه الاعفاءات بعد اعتماد طلبات الاعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية او القنصلية حسب الأحوال، والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية.

٤-يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية اعفاء مايستورد للاستعمال الشخصى لبعض ذوى المكانة من الاجانب بقصد المجاملة الدولية (م/٢٦من القانون)

وقد وضع القانون ولائحته التنفيذية مجموعة من القيود والشروط لهذه الاعفاءات تتمثل فى:-

أ-عدم التصرف فى السلعة المعفاه خلال خمس سنوات:

حيث يلتزم المستفيد بالاعفاء بأن يقدم اقرارا يتعهد فيه بعدم التصرف فى السلعة المعفاه فى غير الغرض الذى اعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية لتاريخ الاعفاء الا بعد اخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة وفقا لحالة الاشياء وقيمتها وفئة الضريبة السارية فى تاريخ السداد مالم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك، فاذا كان النظام المعمول به فى هذا الشأن فى أحدى الدول الأجنبية التى بها سفارة أو قنصلية او مفوضيه لمصر ويسمح للمصرى المستفيد بالاعفاء بالتصرف فى السلع المعفاه دون التقيد بمدة معينة، فيمكن لدبلوماسى هذه الدولة فى مصر التصرف فى السلع المعفاة دون اخطار المصلحة أو سداد الضريبة تطبيقا لمبدأ المعاملة بالمثل، ومن ناحية اخرى اذا كان النظام المعمول به فى هذا الشأن فى دولة أجنبية اخرى يقضى بحظر التصرف فى السلع المعفاه خلال مدة تزيد على خمس سنوات فيطبق فى ذلك بمصر (مبدأ المعاملة بالمثل).

ب- التصرف فى السلع المعفاه قبل انتهاء الخمس سنوات:

اذا مارغب المستفيد من هذا الاعفاء فى مصر التصرف فى السلع المعفاه قبل انتهاء فترة السنوات الخمس التالية لتاريخ الاعفاء، فانه يتعين اتباع القواعد التالية (م٢٢ من اللائحة).

١-أن يخطر المصلحة برغبته فى التصرف أو تعديل الاستعمال قبل شروعه فى التصرف.

٢-موافاة المصلحة بموافقة وزارة الخارجية على التصرف وأن نظام المعاملة بالمثل لم يقض بغير ذلك.

٣-تقوم المصلحة بمعاينة الاشياء لتحديد قيمتها حسب حالتها وفئة الضريبة السارية ومقدار الضريبة المستحقة وقت السداد، ولها أن تستعين بالمختصين فى مصلحة الجمارك فى هذا الخصوص.

٤-تحرر المصلحة كتابا الى طالب التصرف بما يفيد ابراء ذمته بعد سداد الضريبة أو أية مبالغ اخرى فى حالة استحقاقها.

(ب)الاعفاءات السلعية[1]:

(١)قر القانون رقم ٣لسنة ١٩٩٧ اعفاء العديد من السلع من ضريبة المبيعات تتمثل مجموعاتها الاساسية فى:

١-منتجات صناعة الألبان

٢-الزيوت النباتية المدعومة للطعام

٣-منتجات المطاحن فيماعدا الدقيق الفاخر المستورد

٤-الاصناف المحفوظة او المصنعة أو المجهزة من اللحوم

٥-الاصناف المحفوظة من أسماك فيما عدا الكافيار والاسماك المدخنة

٦-الخضر والفواكهة والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهزة والمعبأه او المعلبه الطازجة او المجمدة او المحفوظة عدا المستورد منها.

٧-الطحينة والحلاوة الطحينية.

٨-المأكولات التى تصنعها وتبيعها المطاعم غير السياحية

---

(١) د.جلال الشافعى:الموسوعة الضريبية: المرجع السابق ذكره ص٧٣.

٩-الخبز المسعر بجميع أنواعه.

١٠-الغاز الطبيعى والبوتاجاز للبيع بالتجزئة

١١-محضرات علفية للحيوانات والطيور ماعدا مايستخدم للقطط والكلاب واسماك الزينة

١٢-الكساء الشعبى الموزع بواسطة وزارة التموين.

١٣-عجائن الورق

١٤-ورق الصحف وورق الطباعة والكتابة

١٥-الكتب والمذكرات الجامعية

١٦-الصحف والمجلات

١٧-المكرونة المصنعة من الدقيق العادى

(٣)اعفاءات فى سلع الجدول رقم (١) البند(٩):

تشمل اعفاء المقاعد ذات عجل ألية الحركة واجزائها وقطعها وغيرها من أعضاء الجسم الصناعية واجهزة تسجيل السمع للصم، والاجهزة التى تلبس أو تحمل أو تزرع فى الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة، العدسات اللاصقة وشنابر النظارات والعدسات الطبية، وصمامات القلب الصناعية أيا كان نوعها، وأطقم الأسنان واجزائها.

(٣)قرار وزير المالية رقم ١١٦ الصادر فى ١٩٩١/٥/٣ باعفاء الأدوية من الضريبة:

(جـ) اعفاءات لاغراض التسليح للدفاع والأمن القومى:

قرر القانون أن تعفى من ضريبة المبيعات كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعينة فى هذا القانون اللازم لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى، وكذلك الخامات ومستلزمات الانتاج والاجزاء الداخلة فى تصنيعها (م٢٩)، كما قررت اللائحة أن يسرى هذا الاعفاء على الاحتياجات اللازمة لاغراض التسليح للدفاع والأمن القومى:

للشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الانتـــاج الحربـــى، ووزارة الداخلية والهيئة العربية للتصنيع، وهيئة الأمن القومى (م٢٤من اللائحـــة) ونعرض لهذه الاعفاءات كما يلى:-

أولا:بالنسبة لاحتياجات وزارة الدفاع:

١-أشرنا الى السلع والخدمــات والمعــدات والأجــهزة والخامــات ومستلزمات الانتاج التى تعفى من الضريبة- ولكن يتعين أن تكـــون لازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى.

٢-فضلا عن الجهات السابق تحديدها والتى يتم الاعفاء لصالحـــها، فان ذلك يسرى أيضا على جميع قيادات القـــوات وهيئـــات وادارات وأجهزة القوات المسلحة والصناديق التابعة لوزارة الدفاع او الملحقـــة بها.

٣-بالنسبة للاجراءات التنظيمية والادارية لهذه الاعفاءات تشمل:

أ-تكون هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة هى جهة التعامل مـــع المصلحة فيما يتعلق بتنظيم أحكام هذا الاعفاء

ب-تشكل لجنة خاصة من المصلحة وهيئة الشئون المالية للقـــوات المسلحة بقرار يصدر من رئيس المصلحة بالاتفاق مع رئيس هيئة الشـئون المالية لمتابعة الاجراءات التنفيذية المتعلقة بهذا الاعفاء .

جـــ- يخطر رئيس هيئة الشئون المكالية للقوات المسلحة رئيـــس المصلحة باسم من يفوضه باصدار الشهادة التى تفيـــد بـــأن الاحتياجـــات المطلوب تدبيرها للقوات المسلحة هى لأغراض التسليح ونموذج توقيعه.

٤-شروط الاعفاءات تشمل:

أ-أن يكون تحديد السلع والخدمات المعفـــاه بشـــهادة مـــن وزارة الدفاع بأنها لازمة لاغراض التسليح معتمدة من رئيس هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه.

ب-أن يكون تمويل وشراء هذه الصناف من موازنة وزارة الدفاع ومن مواردها الذاتية.

جـــ-فى حالة شراء أو اســتيراد أو بيـــع أى صنـــف أو أداء أى خدمة غير مقرر اعفاؤها تخطر هيئة الشئون الماليـــة للقـــوات المســـلحة المصلحة فورا لاتخاذ اجراءات تحصيل الضريبة الواجبة.

٥-بالنسبة لاجراءات تطبيق الاعفاءات المقررة تشمل:

أ-تقوم وزارة الدفاع بتحرير شهادة تقدمها الى أى مـــن المنتـــج الصناعى او المستورد أو مؤدى الخدمة المسجلين حسب الأحوال معتمـــدة من السيد رئيس هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه تفيـــد بأن الاحتياجات المطلوب تدبيرها للقوات المسلحة هى لأغراض التسليح.

ب-يقوم المسجل بالبيع لوزارة الدفاع غير محمل بالضريبـــة (أى بدون الضريبة) مع اصدار الفاتورة الضريبية موضحا بها أن الأصنـــاف معفاه لوزارة الدفاع طبقا للمادة (٢٩) من القانون ويثبت ذلك فى دفاتره..

جـــ-تقوم وحدات وزارة الدفاع المختصة بالاعفاء بقيـــد بيانـــات الفواتير الضريبية الصادرة من المسجلين بدفاترها.

د-يعمل عند تطبيق الاعفاء المقرر من الضريبة بالنســبة للســلع المستوردة بما نص عليه اتفاق العمل بشـــأن تنظيـــم اجـــراءات الاعفـــاء الجمركى بالنسبة للأصناف التى تستوردها وزارة الدفاع لأغراض التسليح أو تستورد لصالحها.

ثانيا:بالنسبة لاحتياجات الجهات الاخرى:

يسرى كما زكرنا الاعفاء على وزارة الانتاج الحربى ووزارة الداخلية، والهيئة العربية للتصنيع، وهيئة الأمن القومى طبقا للشروط الاتية:

١-أن يكون تحديد السلع والخدمات المعفاه بشهادة يصدرها الوزير أو رئيس الهيئة المختص أو من يفوضه بأنها لاغراض التسليح للدفاع والأمن القومى.

٢-أن يكون تمويل وشراء هذه الاصناف من موازنة الوزارة أو الهيئة المختصة أو من مواردها الذاتية.

٣-تسرى على هذه الجهات نفس الاجراءات السابق ذكرها بشأن تطبيق هذا الاعفاء على وزارة الدفاع.

(د)مجموعة الإعفاءات الأخرى:

قرر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ مجموعة من الاعفاءات الاخرى المتنوعة من ضريبة المبيعات فى الحدود وبالشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية (م٢٧ من القانون، م٢٣ من اللائحة) والتى تتمثل فى:-

أولا:الاعفاءات على السلع المستوردة:

تطبق الاحكام الواردة بقرار وزير المالية رقم ١٩٣ لسنة ١٩٨٦ الصادر باللائحة التنفيذية للقانون ١٨٦ لسنة١٩٨٦ بشأن الاعفاءات الجمركية على الاصناف المستوردة.

ثانيا:العينات :

اعفاء العينات التى تستهلك فى اغراض التحليل بالمعامل الحكومية بشرط تقديم شهادة من معمل حكومى بما يفيد التحليل واستهلاك العينة.

ثالثا: الاشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية:

يشترط لاعفائها أن يتقدم صاحب الشأن بطلب الى المصلحة للاعفاء مرفقا به مايفيد أن هذه الاشياء شخصية، مع التعهد بعدم التصرف فيها الى الغير خلال المدة المحددة بالقانون، ومايثبت أن حائزها حصل عليها من مسابقة رياضية أو علمية أو دينية معترف بها كالنياشين والميداليات، والجوائز العلمية (نوبل) والرياضية المادية.

رابعا:الامتعة الشخصية:

تلك الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية او الاجنبية الواردة معهم أو المشتراه من الأسواق أو المناطق الحره، وتحدد قيمة هذا الاعفاء من الضريبة بنفس قيمة الاعفاء الجمركى المقرر وفقا لاحكام قانون الجمارك.

خامسا:المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة:

تعفى المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف او ناقص عن رسائل سبق توريدها، وحصلت عليها الضريبة بالكامل في حينها، فعند استيراد هذه الرسائل يتم تحصيل ضريبة المبيعات عليها جميعا طبقا لمستندات الافراج الجمركى، فاذا تبين بعد ذلك وجود كمية تالفة أو نقص فى الكمية، وقام المستورد بطلب غيرها فتعفى الكمية الواردة كبدل تالف أو ناقص من الضريبة باعتبار أنه سبق سداد الضريبة عنها بالكامل عند ورود الرسالة الاصلية وبشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك (م٢٧/٣ من القانون)

وتعفى كذلك المهمات التى ترد من الخارج دون قيمة بدلا من رسائل سبق رفض قبولها، فعند استيرادها يتم تحصيل ضريبة المبيعات، فاذا تبين بعد ذلك أن هذا الرسائل ليست هى المطلوب استيردادها وقام

المستورد برفض استلامها واعادها بالكامل للمصدر، ثم قام المصدر بارسال رسالة اخرى بالمواصفات المطلوبة، ففى هذه الحالة تعفى قيمتها من الضريبة باعتبار أنه سبق سدادها كاملة عند ورود الرسالة الاولى المرتجعة.

سادسا: الاشياء التى صدرت للخارج ثم اعيد استيرادها بذاتها:

يتم اعفاء هذه الاشياء بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك، ومن أمثلة ذلك السيارات التى يصطحبها اصحابها الى الخارج ثم يعودون بها مرة اخرى، وكذلك اجهزة التصوير وكاميرات التليفزيون التى تصطحبها الوفود الصحفية والاعلامية الى الخارج ثم يعود بها.

سابعا: الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الادارى للدولة:

حيث يجوز بقرار من الوزير اعفاء بعض السلع التى يحصل عليها الجهاز الادارى للدولة أو وحدات الادارة المحلية كهبات أو تبرعات أو هدايا (م٢٨/١ من القانون)

ثامنا: السلع التى تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية:

حيث يجوز بقرار من الوزير اعفاء مايستورد للاغراض العلمية او التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمى، ويشترط أن نستخدم فى الاغراض المخصصة لها، ولايسرى هذا الاعفاء على السلع المحلية التى تشتريها هذه المعاهد من داخل البلاد.

تاسعا:طبقا لمنشورات مصلحة الضرائب على المبيعات، فان السلع التى تصدر للخارج بغرض الاصلاح لاتحصل عليها ضريبة مبيعات عند اعادتها من الخارج، كذلك فان السلع التى تصدر لخارج لتكملة الصنع لاتحصل عليها ضريبة مبيعات عند اعادتها من الخارج اذا كانت مصدره بمعرفة مسجل (منشور رقم (٩) فى ١٩٩١/٦/٣)

كما قد يقرر المشرع عدم نفاذ قانون ضريبة المبيعات نتيجة عقد اتفاقيات مع دول اخرى وتطبيقا لذلك نص المادة ٤ من مواد اصدار القانون والتى تقرر :"لاتخل أحكام هذا القانون بالاعفاءات المقررة بمقتضى الاتفاقيات المبرمة بين الحكومة المصرية والدول الأجنبية والمنظمات الدولية او الاقليمية او الاتفاقات البترولية والتعدينية" وكذلك مراعاة نص المادة ٣٠ من القانون:"لاتسرى الاعفاءات الضريبية المنصوص عليها فى القوانين والقرارات الاخرى على هذه الضريبة مالم ينص على الاعفاء منها صراحة".

ثالثاً:رد الضريبة العامة على المبيعات

طبقاً لقانون ضريبة المبيعات، فان رد الضريبة يتحقق فى حالتين هما (المادة ٣١ من القانون)

١-رد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التى يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو ادخلت فى سلع اخرى.

٢-الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابى يقدمه صاحب الشأن ويتم رد الضريبة فى هاتين الحالتين طبقا للشروط والأوضاع والحدود التى تبينها اللائحة التنفيذية فى موعد لايجاوز ثلاث شهور من تاريخ تقديم الطلب، ونعرض لرد الضريبة فى هاتين الحالتين على النحو التالى.

أولاً: رد الضريبة فى حالة تصدير السلع

رأينا ان المشرع قرر فى قانون ضريبة المبيعات أن يكون فوض (لضريبة بسعر صفر) على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية، وذلك حتى يتمكن المصدر من استرداد الضريبة السابق تحصيلها على هذه السلع اذا صدرت بحالتها أو استرداد الضريبة المدفوعة على المدخلات التى استخدمت فى تصنيعها وفى هذه الحالة يتقدم المصدر بطلب رد الضريبة وشروط رد الضريبة فى هذه الحالة تتمثل فى:-

١-أن تكون السلع قد تم شراؤها من مسجل

٢-أن يكون لدى المشترى فاتورة ضريبية

٣-الا تكون السلع او السلعة التى يتم تصديرها مستعملة

٤-أن يكون السلع قد صدرت بمعرفة مصلحة الجمارك.

٥-يرفق المصدر مع طلبة المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية.

٦-يحتفظ المصدر بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدره ورقم شهادة الصادر وتاريخ التصدير.

اجراءات رد ضريبة المبيعات فى حالة التصدير:

حيث أن التصدير يتم بمعرفة مصلحة الجمارك، وعندما تتوافر الشروط فى طلب رد الضريبة، فمن الطبيعى أن يكون الرد بواسطة مصلحة ضريبة المبيعات، وأن يتحقق فى موعد لايجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب، ويجوز لمصلحة الجمارك بالاتفاق مع مصلحة الضرائب على المبيعات في الحالات التى يتم فيها الاتفاق مع المصلحة أن ترد الضريبة على السلع المصدره والسلع المستوردة المعاد تصديرها للخارج سواء بحالتها أم استخدمت فى مصنوعات محلية مصدرة الى الخارج وذلك وفقا للاجراءات الجمركية فى شأن البضائع المصدرة.

-هذا ولايرد من الضريبة فى جميع الأحوال الا ماسبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التى كانت سارية وقت السداد وعلى ماتم تصديره بالفعل، ويكون رد الضريبة السابق تحصيلها على السلع المصدره بمعرفة مصلحة الجمارك خصما على حساب المصلحة (الضرائب على المبيعات)

وقد اثيرت العديد من التساؤلات الى قدمها البعض[1] نعرض لها باختصار كما يلى:

---

(1) د.سعيد عبد المنعم، بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات، المؤتمر الضريبى السابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس ٢٥-٢٦ نوفمبر ١٩٩٥.
-د.حسن كمال، د.سعيد عبد المنعم، ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٨٦-ص٩١.

١-المنتج الصناعى الذى يقتصر نشاطه على التصدير:

هل يسمح له باسترداد الضريبة عن مدخلات الواردة باقراره بالكامل، أم يقتصر الاسترداد على نصيب الجزء المستخدم بالفعل من هذه المدخلات فى التصدير؟

ماتسير عليه مصلحة الضرائب هو أن يتم رد الضريبة على المدخلات الشهرية الواردة باقرار المصدر بالكامل مع خضوع هذه المدخلات لرقابة ومتابعة المنطقة التابع لها المصدر، وطبقا لقرار وزير المالية رقم ٢٦٧ لسنة١٩٩١ فى ١٩٩١/٨/١٤ فان استرداد المصدر فى جميع الحالات لما سبق أن دفعه من ضريبة على مدخلاته لايتم فور اتمام عملية التصدير وانما يشترط تقديم اقراره الشهرى، ويكون الاسترداد طبقا لهذا الاقرار.

٢-كيفية استرداد الضريبة على المدخلات فى حالة استخدام هذه المدخلات فى انتاج مخرجات بعضها للتصدير وبعضها للبيع فى السوق المحلى؟

ماتسير عليه المصلحة هو خصم الضريبة المستحقة نتيجة التصدير من الضريبة المستحقة على المبيعات خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار الشهرى، واذا كانت الضريبة واجبة الخصم اكبر من الضريبة المستحقة على المبيعات يكون للمسجل أن يطلب من المصلحة رد الفرق بعد التأكد من اتباعه للاجراءات الجمركية المقدرة والاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة، بينما يرى الرأى السابق الاشارة اليه أنه يمكن السماح للمسجل باسترداد الضريبة على المدخلات التى استخدمت فى صناعة المخرجات المصدرة وذلك بنسبة المخرجات المصدرة الى اجمالى المخرجات، اما الجزء المتبقى من الضريبة على المدخلات فيتم

خصمه من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية المقدم عنها اقراره الشهرى، ونحن نرى عدم وجود خلاف حقيقى وفعلى بين الاتجاهين السابقين.

٣-اذا تم تصدير السلعة عن طريق طرف أخر غير المنتج الصناعى كمكتب تصدير، هل يحق للمنتج الصناعى استرداد الضريبة على مدخلاتها، أم يكون هذا الحق قاصرا على المصدر وحده؟

يتم التفرقة فى ذلك بين حالتين :الاولى" اذا قام المنتج ببيع السلعة للمكتب محمله بالضريبة، يكون للمكتب وحده حق استرداد الضريبة، كما يكون للمنتج خصم الضريبة على مدخلاتها والثانية: اذا قام المكتب بتصدير السلعة نيابة عن المنتج مقابل أجر أو عمولة، هنا يكون للمنتج حق استرداد الضريبة على مدخلاتها.

٤-استرداد ضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المعاد تصديرها وفقا لنظام الدروباك[1]: تتم التفرقة بين حالتين:

الاولى: اذا اقتصر نشاط المنتج على اعادة التصدير فقط يكون للمنتج الحق استرداد ضريبة المبيعات المسدده عند الافراج الجمركى، الثانية:اذا قام المنتج بإعادة تصدير جزء للخارج وبيع جزء من السلعة فى السوق المحلى، وتسير المصلحة على عدم جواز استرداد الضريبة على الجزء المعاد تصديره للخارج حيث يمكن للمنتج خصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعاته وفقا لاقراره الشهرى فلا يسمح له بالتالى

---

(١)الدروباك:أحد النظم الجمركية الخاصة- ويتم طبقا له رد الضريبة الجمركية السابق سدادها عند استيراد بضائع معينة على أن يتم اعادة تصديرها-راجع فى ذلك رسالة الدكتوراه المقدمة من المستشار أبو بكر عامر-السابق الاشارة اليها-ص٤٥-ص٧١.

باسترداد هذه الضريبة منعا لازدواج وتكرار رد الضريبة، بينما يذهب الرأى السابق الى أن يرد للمنتج نصيب الجزء المعاد تصديره من السلع للخارج من الضريبة المدفوعة عند الافراج الجمركى ويتم خصم الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات فى السوق المحلى، ونحن نرى ايضاً عدم وجود خلاف حقيقى بين الاتجاهين.

٥-استرداد ضريبة المبيعات فى الحالات التى يتم فيها تحديد هذه الضريبة بالطريقة الحكمية:- يذهب الرأى السابق ونحن نتفق معه أنه طالما أن مصلحة الضرائب على المبيعات قد اعتبرت الضريبة على المدخلات قد تم سدادها خلال مراحل التداول حكميا (حيث يتم تحديد المدخلات على أساس نسبة مئوية "٧٠% مثلاً") من قيمة المنتج المباع يتم استبعادها عند تحديد وعاء الضريبة باعتبار أنه تم سداد الضريبة عليها خلال مراحل التداول حكميا فانه يحق للمصدر استرداد هذه الضريبة عند تصدير هذا المنتج.

ثانياً:رد الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ:

يشترط أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابى موضحا به قيمة الضريبة المحصلة بطريق الخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التى وقع فيها الخطأ وترفق بالطلب المستندات المؤيده له.

اجراءات رد الضريبة طبقا للقرار الادارى رقم (٦٦١) [1]:

أصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات القرار الادارى رقم (٦٦١) فى ١٩٩٢/٩/١٩ والذى يوضح اجراءات رد الضريبة.

([1])القرار الادارى ٦٦١-مصلحة الضرائب على المبيعات

أولا: فى غير حالات الرد المتفق بشأنها بين المصلحة ومصلحـــة الجمارك تتخذ إ اءات رد الضريبة بالمأموريـــة المختصـــة التـــابع لـــها المسجل أو مقر نشاط طالب الاسترداد لغير المسجل.

ثانيا: يتقدم صاحب الشأن بطلب استرداد للمأموريـــة المختصـــة يرفق به المستندات المؤيدة للرد وهى:

(١)بالنسبة للمسجلين: أ-حالات التصدير:

١-صورة الاقرار الضريبى عن الفترة معتمدة من المأمورية ومؤشـر عليها صورة مخصصه للرد.

٢-المستندات الجمركية الدالة على تمام التصدير

٣-اقرار يفيد بأن المسجل يقوم بالتصدير بصفة منتظمة

٤-المستندات الدالة على ملكية السلعة حتى اتمام التصدير

ب- حالات الضريبة المحصلة بطريق الخطأ:

١-صورة الاقرار الضريبى عن الفترة معتمدة من المأمورية ومؤشـر عليها صورة مخصصة للرد.

٢-بيان تفصيلى لمبلغ الضريبة المدفوع والمحصل بالخطأ

٣-بيان يوضح اسباب التحصيل بالخطأ والمستندات المؤيدة

٤-المستندات الدالة على سداد الضريبة

(٢)بالنسبة لغير المسجلين:أ-حالات التصدير

١-المستندات الجمركية الدالة على تمام التصدير

٢-المستندات الدالة على سداد الضريبة على المبيعات

ب-حالات الضريبة المحصلة بطريق الخطأ

١-بيان تفصيلى لمبلغ الضريبة المحصلة بالخطأ

٢-بيان أسباب التحصيل بالخطأ والمستندات المؤيدة

٣-المستندات الدالة على سداد الضريبة

ثالثا:تقوم المأمورية المختصة بعد استيفاء المستندات المؤيد للرد من صاحب الشأن باتخاذ اجراءات رد الضريبة بمعرفة المنطق التابعة لها.

رابعا:فى جميع حالات التصدير يكون مالك السلعة عند اتما التصدير فقط هو صاحب الحق فى الاسترداد.

خامسا:للمسجل الذى يقتصر نشاطه الأساسى والغالب على التصدير وحدة أن يطلب رد كامل الرصيد الدائن باقراره الضريبي بصرف النظر عن الكمية المصدرة بالفعل وبمرعاة كافة الشروط الوارد بالقانون ولائحته التنفيذية.

رابعا: اسقاط الضريبة العامة على المبيعات

قرر القانون فى المادة الاخيرة منه (م٥١) جواز اسقاط الديون المستحقة للمصلحة على المسجل فى الاحوال الاتية:-

١-اذا قضى نهائيا بافلاسه واقفلت التفليسة

٢-اذا غادر البلاد لمدة عشر سنوات بغير أن يترك أموالا

٣-اذا ثبت عدم وجود مال يمكن التنفيذ عليه لدى المدين

٤-اذا توفى من غير تركه

وتختص بالاسقاط لجان يصدر بتشكيلها قرار من الوزير وتعتمد توصياتها بقرار من رئيس المصلحة، ويجوز سحب قرار الاسقاط اذا تبين أنه قام على سبب غير صحيح. وطبقا لهذا النص[1] يجوز للجان التى يصدر بتشكيلها قرار من وزير المالية بحث حالات الاسقاط الضريبي

([1]) د.زكريا بيومى: شرح قانون ضريبة المبيعات: المرجع السابق ذكره ص١٢٩.

ومدى توافر الشروط المقررة قانونا وابداء الرأى فيها ورفع توصياتها الى رئيس المصلحة لاعتمادها، ولهذه اللجان أن تطلب كشوف رسمية بأسماء المدينيين ومحل اقامتهم وسبب نشأة الدين ومقداره من الادارات التنفيذية المختصة أو ادارة الحسابات واجراء تحريات عن الملتزمين بهذه الديون، ولها الاستعانة بالادارة العامة لمكافحة التهرب ومباحث مكافحة التهرب الضريبى وغيرها من الجهات التى يمكن أن تفيد فى اعطاء تحريات صحيحة عن هؤلاء الملتزمين بالضريبة، وفى حالة ما اذا تبين أن الاسقاط قام على سبب غير صحيح أى فى حالة ثبوت يسار المدين وامكانية تحصيل الدين تتخذ الاجراءات اللازمة لتحصيل الضريبة بكافة الطرق القانونية بما فيها الحجز الادارى.

المبحث الرابع
المنازعات المتعلقة بضريبة المبيعات والمخالفات والعقوبات المحددة

من الطبيعي أن يترتب على تطبيق القوانين بصفة عامة والقوانين الضريبية بصفة خاصة أن تنشأ اختلافات بين المكلفون بأداء الضريبة والاجهزة الضريبية فيما يتعلق بالاجراءات المتخذه لاستحقاق الضريبة وفرضها وتحصيلها سواء فيما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة أو تحديد وعاء الضريبة ومقدارها وسعرها والاعفاءات المقررة، ...الخ وقد تصل هذه الاختلافات الى درجة المنازعة والخصومة لاسباب متعددة قد تكون من جانب الاجهزة الضريبية من حيث مخالفة المصلحة لفرض الضريبة ذاتها، أو التعسف فى تطبيق القانون والاجراءات المترتبة عليه او الالتجاء الى التقدير الجزافى، وقد تكون من جانب المكلفين من حيث عدم مطابقة الاقرارات المقدمة للحقيقة (كما سبق أن رأينا)- **مما يعطى** لمصلحة الضرائب على المبيعات الحق فى تصحيح الاقرار أو تعديله عن طريق تعديل القيمة الخاضعة للضريبة أو عدم الاعتداد به وتحديد الأرباح بطريق التقدير، ويخطر المسجل بتعديل الاقرار بخطاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول خلال ستين (٦٠) يوما من تاريخ تسليمه الاقرار للمصلحة إن كان قد تقدم بالاقرار،أو من تاريخ اخطاره بالتقدير الجزافى فى حالة عدم التقدم باقرار، وللمسجل أن يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين (٣) يوما من تاريخ تسليم الاخطار، فاذا رفض التظلم أو لم يبت فيه فلصاحب الشأن أن يطلب احالة النزاع الى التحكيم المنصوص عليه فى هذا القانون خلال الخمسة عشر يوما التالية، وسوف نتناول فى هذا المبحث الاجراءات المتعلقة بالتظلم الادارى ونظام التحكيم.

كذلك يترتب على عدم تطبيق قانون ضريبة المبيعات وعدم الالتزام من جانب المكلفين بأحكامه السابق بيانها أن يترتب على ذلك اقرار مجموعة من المخالفات والتى تستلزم فرض جزاءات مالية وجنائية، قررها القانون فى نصوصه، كما أن القانون أعطى لموظفى المصلحة بعض السلطات وفرض عليهم واجبات لتطبيق هذا قانون، فضلا عن أن القانون حدد نظام للرقابة وحدد الجهة المناط بها ذلك واختصاصها، كما تناول قانون الضريبة العامة للمبيعات التهرب من الضريبة، والحالات المختلفة التى تعد تهربا من الضريبة، والعقوبات المقررة لهذه الحالات- وحيث أن المنازعات والخصومات ومايترتب عليها من مخالفات وعقوبات تنشأ كما ذكرنا كنتيجة لعدم تطبيق أحكام القانون أو اختلاف وجهات النظر بين الاجهزة الضريبية (مصلحة الضرائب على المبيعات) والمكلفون أو عدم التزام المسجلون والمكلفون بالشروط والمتطلبات والاقرارات والسجلات والمستندات المطلوبة أو عدم مطابقتها للحقيقة هذا من جهة، وقد ينشأ ذلك لعدم قيام المصلحة بالالتزام بالقانون، أو تجاوز السلطات المحددة، أو عدم القيام بالواجبات، وغياب الرقابة المنصوص عليها فى القانون، وإساءة الاستخدام الذى قد يصل الى التعسف فى القيام بهذه المسئوليات المحددة قانونا من جهة أخرى.

لذا سوف نتناول باختصار الخطوط العامة لهذه الموضوعات[1] فى المطالب الاتية:

---

(1) اعتمدنا بصفة اساسية فى تناول هذه الموضوعات على المراجع الاتية:

-القانون رقم ١١ لسنة١٩٩١، ولائحته التنفيذية، والقرارات الوزارية والمصلحية الصادرة فى هذا الخصوص.

-د.زكريا بيومى:شرح قانون ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص١٧٨- ص٢٥٥.

المطلب الأول:سلطات موظفى المصلحة ونظام الرقابة

المطلب الثانى:نظام التحكيم فى ضريبة المبيعات

المطلب الثالث:احكام المخالفات والعقوبات المقررة

المطلب الرابع:التهرب من الضريبة

المطلب الأول

سلطات موظفى المصلحة ونظام الرقابة

كفل قانون ضريبة المبيعات إختصاصات متعددة لرئيس مصلحة الضرائب على المبيعات وحددت ذلك اللائحة التنفيذية والقرارات الوزارية، والقرارات الصادرة من رئيس المصلحة، وقد أشرنا الى ذلك فى المباحث السابقة المتعلقة بالتنظيم الفنى لضريبة المبيعات واجراءاته المختلفة، ونرى فى هذا المطلب سلطات موظفى المصلحة وواجباتهم، كذلك أناط القانون ولائحته بالمصلحة القيام برقابة الضرائب على المبيعات ونعرض لهذين الموضوعين فى خطوط عامة حتى يتسنى لنا استكمال الجوانب المختلفة للقانون، ويعد ذلك أمرا ضروريا لمناقشة وتناول الأحكام الخاصة بالمنازعات والمخالفات والعقوبات المقررة.

أولا: سلطات موظفى المصلحة وواجباتهم

(=) -د.زكريا بيومى:المنازعات فى ضريبة المبيعات،مطبعة جامعة القاهرة، دار الكتب القانونية، القاهرة، ١٩٩٣.

-المستشار محمود ابراهيم حسن، المنازعات فى اطار الضريبة العامة على المبيعات، رسالة دكتوراه، حقوق الاسكندرية،١٩٩٨.

-المستشار أبو بكر الصديق عامر: أحكام التجريم فى قانون الضريبة العامة على المبيعات، بدون دار نشر،١٩٩٧.

تتمثل هذه السلطات طبقا لما قرره القانون فـــى مجموعــة مــن الاختصاصات والصلاحيات التى تتفرغ مـــن صفـــة مـــأمورى الضبــط القضائى التى كفلها لموظفى المصلحة الذين يصدر بتحديد وظائفهم قـــرار من وزير العدل فيما يتعلق بتطبيق احكام هذا القانون والقرارات المنفـــذة له،ولهم فى سبيل ذلك باذن كتابى من رئيس المصلحة أو من ينيبه معاينـــة المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشأت التى تباشر نشاطها فـــى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، ويجوز فى حالات الضبـــط الاســتعانة برجال السلطات الاخرى اذا تطلب الامر ذلك (م٣٨ من القانون)

كما يكفل القانون لموظفى المصلحة ممن لـــهم صفـــة الضبطيـــة القضائية الحق فى الاطلاع على الاوراق والمستندات والدفاتر والســجلات والفواتير والوثائق أيا كان نوعها المتعلقة بالضريبة وضبطها عند توافـــر دلائل على وجود مخالفة لأحكام هذا القانون، ويجوز لهم باذن كتابى مـــن رئيس المصلحة أو من ينيبه أخذ عينات محددة مـــن الســلع للتحليـــل أو الفحص (م٣٩ من القانون)، ويمكن تحديد سلطات موظفى المصلحة علـــى النحو التالى:

أ-تخويل بعض الموظفين صفة مأمورى الضبط القضائى بالنســبة للجرائم التى تقع فى دوائر اختصاصهم وتكون متعلقة بأعمال وظائفـــهم، فيما يتعلق بتطبيق أحكام قانون ضريبة المبيعات والقرارات المنفـذه لـــه، ويتم تحديد هؤلاء الموظفون بقرار من وزير العدل بالاتفاق مـــع وزيـــر المالية وقد اصدر وزير العـــدل قـــرار رقـــم ٢٩٣٨ لســنة ١٩٩١ فـــى ١٩٩١/٦/١ بتحديدهم طبقا لوظائفهم وهم:

١-رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات

٢-رؤساء الادارات المركزية

٣-المديرون العامون ٤-رؤساء المأموريات
٥-رؤساء الأقسام ٦-المفتشون
٧-الباحثون ٨-المأمورون

وتكون لهم صفة مأمورى الضبط القضائى ذى الاختصاص الخاص لاتمتد صفتهم الا بالنسبة للجرائم التى تتعلق بالوظائف التى يؤدونها، ويعمل الى جانبهم مأمورى الضبط القضائى ذوى الاختصاص العام الذى يمتد اختصاصهم الى كافة الجرائم والى كافة انحاء الجمهورية ومن سلطاتهم مباشرة الاجراءات الخاصة بالجرائم الضريبية طبقا للمادة ٢٣ اجراءات جنائية.

ب-لموظفى المصلحة فمن لهم صفة الضبطية القضائية بعض السلطات واتخاذ مجموعة من الاجراءات التى كفلها قانون ضريبة المبيعات ولائحته التنفيذية والتى تتمثل اهمها فى:

١-الانتقال للمعاينة: فى المعامل والمصانع والمخازن والمحال والمنشآت التى تباشر نشاطها فى سلع أو خدمات خاضعة للضريبة، والمعاينة تعتبر من اجراءات الاستدلال ويشترط أن تتم فى مواجهة اصحاب الشأن أو من ينوب عنهم، وكذلك دخول هذه الاماكن فى أوقات العمل.

٢-حق الاطلاع :على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق المتعلقة بالضريبة وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لأحكام هذا القانون، ويشترط مشروعية الدليل، ولايجوز لهم فى حالة امتناع المكلفين عند تقديمها البحث أو التفتيش عنها فى المسكن او مركز النشاط.

٣-اخذ عينات للتحليل والفحص:على أنه يشترط فى هذه الحالة صدور اذن كتابي من رئيس المصلحة أو من ينيبه، وفى حالة عدم صدور مثل هذا الاذن يعتبر مثل هذا الاجراء باطلا، كما نصت المادة ٤٧ الفقرة ٣ على أن للمصلحة عند الاقتضاء أخذ عينات من بعض السلع الواردة بالجدول رقم (١)، ولصاحب الشأن أن يطلب اعادة التحليل على حسابه، ويصدر قرار من الوزير يحدد فيه طرق واجراءات أخذ العينة- وقد حددت ذلك المادة ٣٧ من اللائحة التنفيذية.

٤-طلب ايضاحات:يرى البعض[١] أن من حق مصلحة ضريبة المبيعات أن تطلب من المسجل ماتراه من ايضاحات أو بيانات أو مستندات او معلومات أو أدلة عما ورد فى اقراره الذى تم تحريره بمعرفته حتى يمكن تحديد الضريبة بطريقة صحيحة، وعلى المسجل أن يلتزم بالرد على طلبات المصلحة والا فان لها الحق فى تعديل الاقرار (م١٧ من القانون)؛ وبالنسبة لتقديم الأدلة ينبغى أن تكون اقامة الدليل عن بيان ورد باقرار المكلف للتأكد من صحته، لذلك لايجوز مطالبة المكلف باقامة الدليل على واقعة لم ترد باقراره.

٥-تحرير محضر باجراءات الاستدلال: يجب على موظفى مصلحة ضريبة المبيعات ممن لهم سلطة الضبط القضائى اثبات اجراءاتهم فى محاضر موقع عليها منهم، وعدم تحرير محضر لايحول دون اثبات المصلحة للجريمة بكافة طرق الاثبات.

٦-تحدد اللائحة التنفيذية المبالغ التى تحصلها المصلحة ثمنا للمطبوعات وطوابع البندرول والعلامات المميزة أو وضع اختام أو

(١) د.زكريا بيومى:شرح قانون ضريبة المبيعات،المرجع السابق ذكره ص٢٠٥.

مصاريف التحليل أو مقابل الخدمات التى يقوم بها موظفو المصلحة ، وكذلك أجور العمل الذى يقومون به لحساب ذوى الشأن فى غير أوقات العمل الرسمية، ولاتدخل هذه المبالغ فى نطاق الاعفاء أو رد الضرائب المشار اليها فى هذا القانون.

ثانيا:نظام الرقابة:

تقوم مصلحة الضرائب على المبيعات وتعاونها مصلحة الجمارك فيما يتعلق بضريبة المبيعات على السلع المستوردة حيث تطبق الاجراءات والشروط والضمانات ونظم الرقابة المعمول بها فى شأن الضريبة الجمركية، وتتمثل هذه الرقابة فى[1]:-

١-تتم الرقابة المتعلقة بالضريبة على اسس مستنديه ودفترية ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه فى بعض الحالات لاعتبارات خاصة تتعلق بطبيعة السلعة، ووضع اجراءات للرقابة وتقرير نظام رقابى خاص بها.

٢-يصدر رئيس المصلحة القرارات والمنشورات اللازمة لتنفيذ احكام اللائحة، كما أن له تعديل النماذج المرفقة بها أو الغاء أو اضافة نماذج جديدة وفقا لمقتضيات العمل (م٤٢ لائحة).

٣-يجوز لرئيس المصلحة تقرير بعض القواعد الاجرائية الخاصة اللازمة لتطبيق أحكام القانون بما يتمشى وطبيعة نشاط بعض المنتجين او المستوردين او مؤدى الخدمات وذلك بالاتفاق مع الجمعيات والتنظيمات المختلفة التابعين لها أو المنظمين اليها (م٤٣من اللائحة)

---

(١) د.جلال الشافعى، المرجع السابق ذكره ص١٢٣-ص١٢٧.

٤-توضيح مواعيد وكيفية التسجيل وطرق تقديم الاقرارات وكيفية ملئها والبيانات الواجب ادارجها بها ومواعيد تقديمها ثم كيفية سداد الضريبة.

٥-فحص الاقرارات المقدمة من المكلفين ويستلزم ذلك مراجعة المبيعات التى تمت من واقع فواتير البيع ومقارنتها بالقيد بالدفاتر، وللمصلحة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة اذا وجدت أن قيمة مبيعات المسجل تختلف عما ورد باقراره، ولها التأكد من سبق سداد الضريبة على المردودات من المبيعات وماسبق تحميله من الضريبة على المدخلات، والضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعه بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل التوزيع.

٦-مراقبة سداد الضريبة المستحقة من واقع الاقرارات، وكذلك الفروق التى تنتج عن الفحص بمطالبة المدينين بها، ثم اتخاذ اجراءات الحجز الادارى والبيع الجبرى فى حالة عدم السداد.

بالنسبة لطرق ونظم الرقابة- فقد احال القانون فى المادة (٤٠) الى اللائحة التنفيذية في تحديد طرق ونظم الرقابة اللازمة لتنفيذ أحكام هذا القانون، وقررت اللائحة (م٢٩/١) أن تتم الرقابة المتعلقة بالضريبة على اسس مستنديه ودفترية، ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه في بعض الحالات لاعتبارات خاصة تتعلق بطبيعة السلعة وضع اجراءات الرقابة وتقرير نظام رقابى خاص بها، ومنها الرقابة على السلع الواردة بالجدول رقم(١) تشمل الرقابة على انتاج المواد والسوائل والمشروبات الكحولية ومشتقاتها- والترخيص بنقل كمية من الكحول أو سوائل الكحول، والزام بعض المسجلين باستعمال ماكينات تسجيل النقد، والرقابة على مشتقات التبع (م٢٩،٣٠،٣١ من اللائحة)

عقوبة الخروج على اجراءات ونظم الرقابة: اعتبر القانون ذلـــك مخالفة يعاقب عليها بشرط الا تكون عملا من أعمال التهرب (م٤١ مـــن القانون) فاذا كونت عملا من اعمال التهرب طبقا للمادة ٩/٤٧ من القانون يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها فى المادة ٤٤ من القانون.

المطلب الثانى

نظام التحكيم فى ضريبة المبيعات

أخذ قانون ضريبة المبيعات فى شأن المنازعات التى تنشـأ عـن تطبيق أحكامه بنظام التحكيم لمواجهة وحل المشاكل المترتبة والناتجة عـن فرض واستحقاق وتحصيل الضريبة وكافة مايثـار مـن خلافـات بيـن المصلحة والمكلفين فيما يتعلق بالاقرار الشهرى المقدم وماية من بيانـات وكل مايتعلق بضريبة المبيعات دون الالتجاء الى القضاء، وماقد يـترتب على ذلك من مرونة وسرعة الفصل فـى هـذه الخلافـات والمنازعـات وتوفير فى الوقت والجهد ويتفق ذلك مع الطبيعـة الديناميكيـة لأعمـال التجارة والانشطة الاستثمارية والانتاجية وحركة البيع والشراء والاستيراد فى السوق الداخلى او السوق العالمى ممايستلزم اصدار قرارات سـريعة وفورية فيما يترتب عليها من اختلاف فى وجهات النظـر، وخصومـات ومنازعات ويشمل ذلك بطبيعـة الحـال الضرائـب المسـتحقة عليـها وخصومات ضريبة المبيعات والتى تستلزم ضرورة تقديم اقرارات شهرية.

وقد نظم قانون ضريبة المبيعات الاحكام والقواعد المتعلقة بالتحكيم فـى المواد ٣٥،٣٦،٣٧، وحددت اللائحة التنفيذية الشـروط والاجـراءات والجـان الخاصة بالتحكيم فى المادة ٢٨،ويطبق ذلـك علـى المنازعـات التـى تنشـأ بخصوص السلع المنتجة محليا والخدمات، أما السلع المستوردة فـهى تخضـع لاحكام واجراءات التحكيم المنصوص عليها فى القانون وذلك طبقاً لنص المـادة ٣٧ من القانون وسنتناول فى هذا المطلب التحكيم فى المنازعات المتعلقة بالسـلع المنتجة محليا والخدمات ثم التحكيم فى المنازعات المتعلقة بالسـلع المسـتوردة وحيث أن القانون قد كفل للمسجلين حق التظلم لرئيس المصلحة قبـل الالتجـاء الى التحكيم فاننا سنعرض له باختصار قبل تناول التحكيم.

أولا:التظلم واجراءاته فى ضريبة المبيعات

تناولنا التظلم واجراءاته فى المبحث السابق لذلك نشير باختصار الى أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بالضريبة العامة على المبيعات قد نظم التظلم الوجوبى واجراءاته حيث للمسجل ان يتظلم لرئيس المصلحة خلال ثلاثين يوما عن اخطاره بتعديل اقراره- وعلى أية حال يخطر المسجل بتعديل الاقرار بخطاب موصى بعلم الوصول خلال (٦٠) يوما من تاريخ تسليمه الاقرار للمصلحة أن كان قد تقدم بالاقرار، أو من تاريخ اخطاره بالتقدير الجزافى فى حالة عدم التقدم بالاقرار - فإذا رفض التظلم او لم يبت فيه خلال خمسة عشر يوما، فلصاحب الشأن أن يطلب احالة النزاع الى التحكيم المنصوص عليه فى هذا القانون خلال الخمسة عشر يوما التالية، وفى جميع الأحوال يجوز مد هذه المدة بقرار من الوزير، وقد تم جعل مدتى البت فى التظلم وطلب احالة النزاع الى التحكيم الى ٣٠ يوما، ثم أصبحت "٦٠" ستون يوما لكل منهما بالقرار الوزارى رقم ٣٦٩ لسنة ١٩٩٣ والصادر فى ١٩٩٣/١٠/١٠، ويعتبر تقدير المصلحة نهائيا اذا لم يقدم التظلم أو لم يطلب احالة النزاع الى التحكيم خلال المواعيد المشار اليها (م١٧ من القانون)

ويرى الفقه الضريبى الغالب(١) أن التظلم الوجوبى هو حل لكثير من الاشكالات ودياً فى أقصر وقت ممكن وبدون انفاق التكاليف التى يستلزمها الالتجاء الى التحكيم ثم الى القضاء وقد رتب المشرع على تقديم التظلم قطع المدة حتى يشجع الأفراد على التقدم بتظلماتهم الى رئيس

---

(١) د.زكريا بيومي: المنازعات فى ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٩- ص١١.

المصلحة قبل الالتجاء الى التحكيم، فاذا تقدم المسجل بالتظلم فالمصلحة اما أن ترفض التظلم، أو لا تقوم بالرد -وفى الحالتين يكون للمتظلم أن يطلب احالة النزاع الى التحكيم، وكما رأينا تم جعل مدتى البت فى التظلم والاحالة الى التحكيم "٦٠"ستين يوما، ولكى يؤدى التظلم الى قطع المدة يجب أن يقدم بعد صدور قرار المصلحة بتعديل الاقرار أو تصحيحه أو بتقدير الضريبة جزافيا فى حالة عدم تقدير اقرار، ولايوجد نموذج معين للتظلم، ويكفى أن يشمل فى وضوح اعتراض المسجل على التقدير والربط ويقدم خلال ٣٠ يوما من تعديل الاقرار أو التقدير الجزافى بواسطة المصلحة، لأنه بانتهاء هذه المدة يصبح قرار المصلحة بالتقدير نهائيا، والأصل أن يقدم التظلم من المسجل نفسه أو وكيله.

ثانيا: التحكيم فى المنازعات المتعلقة بالسلع المنتجة محليا والخدمات:

طبقا لما جاء بالقانون فانه اذا ما قام نزاع مع المصلحة ...وطلب صاحب الشأن "المسجل" احالة النزاع الى التحكيم......فعلى رئيس المصلحة....أن يحيل النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم..وفى حالة اتفاق الحكمين يكون رأيهما نهائيا.... واذا لم يتحقق ذلك يتم رفع النزاع الى لجنة التحكيم العليا والتى تتكون من خمسة أعضاء، وتصدر اللجنة قرارها بأغلبية الأصوات طبقا للاجراءات المحددة.... ويكون القرار واجب النفاذ..... ويتم تحديد اجراءات التحكيم طبقا لما هو موضح بالقانون..... ويترتب على قرار التحكيم مجموعة من الالتزامات- وسوف نعرض لنظام التحكيم بتناول شروط الاحالة الى التحكيم وتشكيل لجان التحكيم واختصاصاتها، اجراءات نظم المنازعات، قرار التحكيم وحجيته، ومكافأت التحكيم، والطعن فى قرار لجنة التحكيم أمام القضاء.

أولا:الاحالة الى التحكيم وشروطه:

كما رأينا تكون احالة النزاع الى التحكيم بناء على طلب صاحب الشأن وهو المسجل طبقا للشروط والمواعيد والاجراءات المقررة في القانون والسابق بيانها وتتمثل شروط الاحالة الى التحكيم في:-

١-لايجوز الالتجاء الى التحكيم قبل تقديم المسجل التظلم والرد عليه في المواعيد القانونية بالرفض أو انتهاء مدة التظلم دون البت وكانت خمسة عشر يوما في القانون واصبحت ٦٠ يوما كما رأينا من قبل والا حكم بعدم قبول التحكيم.

٢-أن يطلب المسجل احالة النزاع الى التحكيم في المواعيد المقررة.

٣-يكون طلب المسجل موضحا فيه طلباته مؤيدة بالمستندات.

٤-أن يكون المسجل قد قام بسداد الضريبة طبقا لاقراره الشهري

٥-سداد مقابل نفقات التحكيم وهي ٥٠ جنيها للتحكيم الابتدائي، ١٥٠جنيه للتحكيم في مرحلته العالية.

ثانيا: تشكيل لجان التحكيم:

طبقا للقانون ولائحته التنفيذية، يكون نظر المنازعات المحددة والمشار اليها بواسطة لجان تحكيم تشكل في المناطق وتكون لجان تحكيم ابتدائية ولجان تحكيم عالية وذلك على النحو التالي:

(أ)لجان تحكيم ابتدائية:

تشكل لجنة أو أكثر في الادارات العامة للمناطق التنفيذية أو المأموريات بقرار من رئيس المصلحة من حكمين:

-أحدهما يعينه رئيس المصلحة ولم يسبق له نظر موضوع النزاع على أي وجه

-الأخر يختاره المسجل او من يمثله قانونا، على أن يخطر رئيس المأمورية باسمه من تاريخ تحرير محضر التحكيم وذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول أو بخطاره كتابى يسلم بايصال الى المأمورية المختصة.

(ب)لجان التحكيم العالية:

اذا لم تتم المرحلة الابتدائية للتحكيم بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للحكم أو اختلف الحكمان رفع النزاع الى لجنة التحكيم العالية، والتى تتشكل من لجنة أو أكثر فى كل منطقة من المناطق الضريبية بقوار من وزير المالية على النحو التالى:-

١-مفوض دائم يعينه وزير المالية لمدة سنة قابلة للتجديد (رئيسا)

٢-عضو يمثل المصلحة، ويختاره رئيسها من بين العاملين فى المنطقة المختصة لم يسبق له نظر موضوع النزاع على أى وجه.

٣-صاحب الشأن أو من يمثله.

٤-عضو يمثل التنظيم المهنى أو الحرفى أو الغرفة التى ينتمى اليها المسجل يختاره رئيس هذه الجهة.

٥-مندوب عن هيئة الرقابة الصناعية يختاره ئيسها.

وللجنة أن تستعين بمن تراه لازما من الخبراء والفنيين دون أن يكون لهم صوت معدود فى اصدار القرار.

ثالثا:اختصاصات اللجان وتنظيم عملها:

١-تختص لجان التحكيم-بناء على طلب صاحب الشأن- بالنظر فى أوجه الخلاف بين المسجل والمصلحة حول قيمة السلعة أو كمياتها أو الخدمة أو نوعها أو مقدار الضريبة المستحقة عليها.

٢-يقوم رئيس المصلحة أو من ينيبه خلال الخمسة عشر يوما التالية لتاريخ اخطاره بطلب التحكيم اثبات طلب المسجل واحالة النزاع كمرحلة ابتدائية للتحكيم فى محضر يحرر من صورتبين ويوقع عليه من المسجل ويسلم صورة من المحضر الى صاحب الشأن ويرفق بالمحضر كافة المستندات اللازمة .

٣-اذا لم تتم المرحلة الابتدائية للتحكيم بسبب عدم تعيين صاحب الشأن للحكم او اختلف الحكمان رفع النزاع الى لجنة التحكيم العالية الذى يكون قرارها واجب النفاذ.

٤-يحدد عدد اللجان المشار اليها (ابتدائى وعالى) ومراكزها ودوائر اختصاصها بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح رئيس المصلحة، ويصدر رئيس المصلحة قرار بتشكيل امانة فنية لكل لجنة أو اكثر من لجان التحكيم الابتدائى او العالى من بين العاملين بالمصلحة لمساعدتها فى أداء مهمتها واستيفاء السجلات الخاصة بها واعداد الدراسات والبحوث اللازمة.

٥-تقوم الامانات الفنية للجان التحكيم بعد تحصيل مقابل نفقات التحكيم بعرض صورة المحضر والمستندات المرفقة على رئيس المأمورية ليتولى تحديد اللجنة التى تنظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها.

٦-لايجوز لهذه اللجان ابداء أراء تكون بمثابة قواعد عامة، كما أنها لاتصدر قرارات الا فى الحالات الخاصة التى تعرض عليها، ولاتكون هذه القرارات ملزمة الا فى الحالات الخاصة التى صدرت فيها.

رابعاً:اجراءات نظم المنازعات أمام لجان التحكيم:

(أ)نظم المنازعة أمام لجان التحكيم الابتدائية:

١-تقوم الامانة الفنية للجنة (بعد تحديد اللجنة التى تنظم التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها بواسطة رئيس المأمورية كما رأينا) باخطار الحكمين بميعاد ومكان اجتماعها وبأية تعديلات تطرأ بعد ذلك بوقت كاف وذلك بكتاب موصى عليه أو باخطار كتابى مع التوقيع من كل حكم بما يفيد العلم.

٢-تجتمع اللجنة فى المكان المحدد وتكون جميع الأوراق والمستندات تحت تصرفها ويتولى الحكمان معا فحص موضوع النزاع.

٣-تقدم الى الامانة الفنية المختصة أى مستندات أو وجهات نظر جديدة لم تكن مطروحة فى المحضر أو مرفقه به يرى محكم المسجل ضمها الى التحكيم قبل نظرها أمام اللجنة بوقت كاف.

٤-يثبت الحكمان رأيهما فى المحضر ويوقع كل منهما على رأيه.

٥-يصدر القرار باتفاق الحكمين ويعتبر قرارهما نهائيا وتتولى الأمانة الفنية اخطار كل من رئيس المأمورية المختص والمسجل أو من يمثله قانونا به.

٦-اذا لم يتفق الحكمان اثبت ذلك فى المحضر وترسل الأوراق فى الحال مصحوبة بالمحضر الى الامانة الفنية للجنة التحكيم العالية بالمنطقة المختصة.

(ب)نظر المناعة أمام لجان التحكيم العالية:

النظر فى المنازعات التى تحال اليها من اللجان الابتدائية على النحو التالى:

١-تتولى الامانة الفنية للجنة بمجرد احالة أوراق التحكيم اليها من أمانة اللجنة الابتدائية عرض الأوراق على رئيس المنطقة المختص ليتولى تحديد اللجنة التى تنظر التحكيم وميعاد ومكان اجتماعها.

٢-تتولى الامانة الفنية للجنة اخطار اعضاء اللجنة والحكمين عضوى اللجنة الابتدائية بمكن الاجتماع وميعاده قبل انعقاده باسبوع على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه وبعلم الوصول.

٣-تجتمع اللجنة في المكان والموعد المحدد وتوضع تحت تصرفها كافة الأوراق والمستندات الواردة اليها، ويصدر قرار اللجنة بأغلبية الأصوات، ونثبت للجنة قرارها مسبباص فى المحضر مع بيان من يتحمل بنفقات التحكيم ويوقع عليه من أعضائها.

٤-يكون القرار الصادر من اللجنة واجب النفاذ وتتولى الامانة الفنية للجنة اخطار كل من رئيس المنطقة والمسجل أو من يمثله قانونا بهذا القرار بكتاب موصى عليه وبعلم الوصول.

٥-يخطر رئيس المنطقة المختص رئيس المأمورية المختصة الموجود بها النزاع بقرار اللجنة (اتخاذ اللازم فورا).

٦-اذا كان قرار التحكيم لغير صالح المسجل استحقت الضريبة التى تمثل الفرق بين ماتم سداده وفقا لاقراره وما انتهى الايه التحكيم، وكذلك الضريبة الاضافية على هذا الفرق عن الفترة من تاريخ السداد وفقا للاقرار وحتى تاريخ السداد وفقا للتحكيم، وترد نفقات التحكيم للمسجل اذا كان قرار التحكيم صادر من اللجان لصالحه.

خامساً:قرار التحكيمك وحجيته:

١-تصدر اللجنة قرارها فى التحكيم الابتدائى باجماع اراء العضوين، وبالأغلبية فى التحكيم العالى.

٢-يعلن قرار اللجنة لكل من صاحب الشأن والمصلحة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ صدوره بكتاب موصى عليه وبعلم الوصول.

٣-يكون القرار الصادر من اللجنة العليا نهائياً واجب النفاذ ويشتمل على بيان من يتحمل نفقات التحكيم .

٤-يصدر المحكمين قرارهم غير مقيدين باجراءات المرافعات فلا يشترط صدور القرار في جلسة علنيه.

٥-لم يحدد القانون ميعاداً لصدور القرار فى النزاع ومن شأن ذلك اطالة أمد النزاع وتراكم المنازعات كما أن القانون لم ينص صراحة على عدم قابلية القرار للطعن فيه أمام القضاء[1].

سادساً:مكافأت التحكيم:

تحدد مكافأت كل من المفوض الدائم وأعضصاء لجنة التحكيم العالية بواقع خمسين جنيها عن كل حالة، وتقدر مكافأت من يرى الاستعانة بهم من الفنيين من غير العاملين بالمصلحة فى كل حالة على حدة بقرار من رئيس المصلحة بناء على اقتراح المفوض الدائم ويكون قراره فى هذا الشأن نهائياً، ولم يحدد اللائحة مكافأت المحكمين فى المرحلة الابتدائية، ومن ثم تطبق عليهم المكافأت المقررة فى لجنة التحكيم العالية

سابعاً:الطعن فى قرار لجنة التحكيم العليا أمام القضاء:

رغم عدم وجود نص صريح يسمح بالالتجاء الى القضاء للطعن فىقرار لجنة التحكيم العالية الا اننا نتفق مع الرأى الغالب فى الفقه

---

(١) د.زكريا بيومى، شرح قانون ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص١٨٦ .

الضريبى[١] والذى يرى أن هذا القرار يكون محلا للطعن فى حالة عـــدم مشروعيته للاسباب الاتية:-

١-أن نصوص المادتين ٣٦،٣٥ من قانون ضريبة المبيعات اعتبرت مايصدر من لجنة التحكيم بمثابة قرار.

٢-لم ينص فى هاتين المادتين على أن هذا القرار غير قابل للطعن.

٣-حق الالتجاء الى القضاء من الحقوق التقليدية المقررة لكل انسـان فى أن يلجأ الى القضاء فى حالة المنازعة، وهذا مانصت عليه المـادة ٦٨ من الدستور.

٤-أن نظام التحكيم فى منازعات ضريبة المبيعات يختلف عن نظـام التحكيم طبقا لقانون المرافعات والذى ينص على جواز الاتفاق علـى التحكيم فى نزاع معين بوثيقة تحكيم خاصة،أى أن سلطة الاجبار فـى التحكيم لا يتأتى الا من اتفاق الخصوم عليه وعلى نوعه، وعدم قابلية حكمهم لأى طعن.... كما هو الشأن بالنسبةلحكم القضاء، (أى اصدار حكم بناءاً على التحكيم)، أما لجنة تحكيم منازعات ضريبة المبيعـات فانها تصدر قراراً وليس حكما، ولايوجد فى قانون ضريبة المبيعـات نص يجعل لقرارات هذه اللجان قوة الاحكام النهائية .

٥-ان المقصود باعتبار قرار لجنة التحكيم العالية نافذاً او نهائياً هـو وضع حد نهائى للتظلم الادارى وليس المقصود به أن يضفى علـى تلك القرارات خصائص الاحكام القضائية.

---

(١) د.زكريا بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات: المرجع السابق ذكره ص٣٤-ص٤٤- وقد اعتمدنا عليه فى ذلك بصفة اساسية.

٦-اصدرت المصلحة المنشور رقم ٤لسنة ١٩٩١ فـى ١٩٩١/٥/٢٨ وجاء فيه أن اللجوء للتحكيم المنصوص عليه فى القـانون لايحـرم صاحب الشأن من اللجوء الى القضاء.

٧-تعد لجنة التحكيم لجنة ادارية تصدر قرارات ادارية نهائيـة فـى التظلمات المقدمة اليها، وهى تشكل أصلا من رجالا الادارة العاملـة، وتضم أهل الخبرة من رجال الصناعة والتجارة أو الممولين وذلـك للنظر فى أوجه الخلاف بين المسجلين والمأمورية، ورئيسها موظـف ادارى يعينه وزير المالية..... ولايمكن وصف عمل اللجنة بـالعمل القضائى، فهى تصدر قرارات ادارية.

٨-رغم أن قرار لجنة التحكيم واجب النفاذ، فان ما يصدر عنها هـو قرار ادارى، ورغم أن القانون اعطى هذه اللجنة ولاية الفصـل فـى الخصومة او النزاع بين المصلحة والمسجل، الا أن قرارها لايكـون نهائيا الا اذا أصبح غير قابل للطعن، ومن ثم لاتعتبر مرحلة تقـاضى وانما هى مرحلة اعادة نظر فى الخلاف قبل الالتجاء الى القضـاء ، وكل مايترتب على فوات ميعاد الطعن فى قرار اللجنـة أن يصـير التقدير نهائيا.

ثامنا: القضاء المختص فى قرار لجنة التحكيم العالية :

يرى الفقه الضريبى الغالب[١] أنه كنتيجة لاعتبـار قـرار لجنـة التحكيم العالية من قبيل القرارات الادارية، فانه يجوز الطعن فيها بسـبب عدم مشروعيتها أمام القضاء الادارى، ذلك أن مجلس الدولة أصبح قاضى القانون العام فى مصر بالنسبة للمنازعات التى تكون الادارة طرفا فيـها،

---

(١) د.زكريا بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص٣٨.

ولم يعد اختصاصه وارداً على سبيل الحصر، بل أصبح صـــاحب الولاية العامة بنظر كافة المنازعات الادارية الا ما استثنى بنص تشريعى خاص، (وهذا ما اكدته وقفت به المحكمة الدستورية العليـا، والمحكمـة الادارية العليا، ومحكمة النقض، فى العديد من الأحكام الصادرة عن كـــل منها) [١].

وحيث أنه لايوجد نص فى قـــانون ضريبـــة المبيعـــات يحـــدد اختصاص جهة معينة بالطعون القضائية الخاصة بمنازعات هذه الضريبـــة الناشئة عن تطبيقها سواء كانت متعلقة بقرار رفض لجنة التحكيم أو بطلب براءة الذمة من دين الضريبة بدعوى عدم خضوع سلعة لها، فان محكمـــة القضاء الادارى تكون هى المختصة بنظـــر هـــذه المنازعـــات، وتطبـــق القواعد العامة فى الإجراءات والمواعيد الخاصة بدعـــوى الالغـــاء علـــى الطعون في قرارات لجنة التحكيم العالية، فيكون ميعاد رفع الدعوى أمـــام محكمة القضاء الادارى ستين(٦٠) يوما من تاريخ اعلان صاحب الشـــأن به، ويقدم الطلب الى قلم كتاب المحكمة المختصة بعريضة موقـــع عليـــها من محام مقيد بجدول المحامين المقبولين أمام تلك المحكمة:

ثالثاً: التحكيم فى المنازعات المتعلقة بالسلع المستوردة:

يقرر قانون ضريبة المبيعات تطبيق احكام واجراءات التحكيـــم المنصوص عليها فى قانون الجمارك بالنسبة للسلع المستوردة التى تخضع لرقابة الجمارك (م٣٧ من القانون)، ويقرر قانون الجمارك (فى مادته رقـــم ٥٧ من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بالمعدل بالقـــانون رقـــم ٧٥ لســـنة ١٩٨٠) بـ

---

(١) راجع هذه الاحكام فى المرجع السابق مباشرة - د.زكريا بيومى ص٣٩-ص٤١.

١-أنه اذا قام نزاع بين الجمارك وصاحب البضاعة حول نوعـــها أو منشئها أو قيمتها أثبت هذا النزاع فى محضر يحال الى حكمين يعيــن أحدهما الجمارك، ويعين الأخر صاحب البضاعة أو من يمثله.

٢-اذا امتنع ذو الشأن عن تعيين الحكم الذى يختاره خلال "٨" ثمانيـة أيام من تاريخ المحضر اعتبر رأى الجمارك نهائياً.

٣-اذا اتفق الحكمين يكون قرارهما نهائياً.

٤-اذا اختلفا يرفع النزاع الى لجنة مؤلفه من مفوض دائم يعينه وزير الخزانة (المالية) ومن عضوين أحدهما يمثل للجمارك، والاخر يمثـل غرفة التجارة يختاره رئيس الغرفة.

٥-تصدر اللجنة قرارها بعد أن تستمتع الى الحكميـــن ومـــن تــرى الاستعانة به من الفنيين.

٦-يكون القرار الصادر من اللجنة واجب التنفيذ ويشتمل على بيـــان من سيتحمل نفقات التحكم.

٧-يخرج من اختصاص لجان التحكيم أى نـــزاع ينشـــأ حـــول بنـــد التعريفة الجمركى او فئة الضريبة أو خضوع السلعة لقواعد الحظــر من عدمه طالما لم يكن هناك خلاف حول نوعـــــها، كمـــا لايجــوز التحكيم الا بالنسبة للبضائع التى لاتزال تحت رقابة الجمارك.

وكما رأينا فان قرارات لجنة التحكيم بالنسبة للمنازعات المتعلقـة بالسلع المستوردة وخضوعها لضريبة المبيعات تعتــبر قــرارات اداريــة يجوز الطعن فيها بسبب عدم مشروعيتها أمام القضــــاء الادارى (وذلــك لنفس الأسباب السابق بيانها بشأن التحكيم فى قانون ضريبة المبيعات)

وقد اصدرت المحكمة-الدستورية العليا حكما هاما فيمـــا يتعلــق بالتحكيم الجمركى ودستورية المادة ٥٧ مـــن قـــانون الجمـــارك الســـابق

الاشارة اليها وذلك فى القضية[1] رقم ١٠٤ لسنة ٢٠ ق. دستورية بجلسة ١٩٩٩/٧/٣ وجاء بهذا الحكم :"ان ماستقر عليه قضاء المحكمة الدستورية العليا- من أن التحكيم مكنه اختيارية يمارسها ذو الشأن باتفاقهم عليه بارادتهم الحره، فلا يفرض عليهم قسرا.....وأتها اذ حالت دون خضوع القرارات الصادرة من لجان التحكيم لرقابة القضاء، فانها تكون قد أخلت بحق التقاضى المنصوص عليه فى المادة (٦٨) من الدستور...وحيث أن النصوص الطعنية (المادة ٥٧ تحديدا) قد فرضت التحكيم قسرا على اصحاب البضاعة، وخلعت قوة تنفيذية على القرارات التى تصدرها لجان التحكيم فى حقهم عند وقوع الخلاف بينهم وبين مصلحة الجمارك حول نوع البضاعة أو منشئها أو قيمتها، وكان هذا النوع من التحكيم-على ماتقدم -منافيا للأصل فيه باعتبار أن التحكيم لايتولد الا عن الاراده الحره، ولايجوز اجراؤه تسلطا وكرها بما مؤداه أن اختصاص جهات التحكيم التى أنشأتها النصوص الطعينة بنظر المنازعات التى أدخلتها جبرا فى ولايتها يكون منتحلا ومنعدما وجودا من زاوية دستورية، ومنطويا بالضرورة على اخلال بحق التقاضى بحرمان المتداعين من اللجوء فى واقعة النزاع الموضوعى الماثل- الى محاكم القانون العام بوصفها قاضيها الطبيعى بالمخالفة للمادة (٦٨) من الدستور.

وحيث أنه لما كانت المادة (٥٧) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ هى الأساس التشريعى الذى يقوم عليه قرار وزير المالية رقم ٢٢٨لسنة ١٩٨٥ بشأن نظام التحكيم فى

---

(١) -حكم المحكمة الدستورية العليا فى القضية رقم ١٠٤ لسنة ٢٠ قضائية دستورية بجلسة ١٩٩٩/٧/٣ ، الجريدة الرسمية العدد ٢٨- الصادر فى ١٩٩٩/٧/١٥ ص٢٧- ص٣٦.

المنازعات بين اصحاب البضائع ومصلحة الجمارك، واذ كانت المادة (٥٨) من قانون الجمارك ترتبط ارتباطا لايقبل التجزئة بالمادة ٥٧ منه، فان هذه النصوص جميعها تسقط لزوما تبعا للحكم بعدم دستورية المادة ٥٧ المشار اليها اذ لايتصور بدونها وجود لتلك النصوص.

وحكمت المحكمة فى هذه القضية بما يلى

أولا: عدم دستورية المادة (٥٧) من قانون الجمارك الصادر بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

ثانيا: سقوط المادة (٥٨) من هذا القانون، وكذلك بسقوط قرار وزير المالية رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٥ بشأن نظام التحكيم فى المنازعات بين اصحاب البضائع ومصلحة الجمارك.

ثالثا: الزام الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائة جنيه مقابل اتعاب المحاماه.

مما لاشك فيه أن هذا الحكم له دلالاته الواضحة وأثاره البالغة المدى والتى يلزم على المشرع الضريبى فى قانون الجمارك، وبالتبعية فى قانون ضريبة المبيعات مواجهته فيما يتعلق بالتحكيم ليس فقط فى شأن المنازعات المتعلقة بالسلع المستوردة، وانما تنسحب أثاره لكى تشمل نظام التحكيم بأكمله فالحكم بعدم دستورية المادة ٥٧ على أساس أن ما يستفاد منها جعل التحكيم اجبارى وذلك يتعارض مع الدستور، يمكن أن يطبق بالتبعية على المواد من ٣٥ الى ٣٧ ممن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ – ويمكن للمشرع أن يتدخل فى هذا الخصوص بتعديل تشريعى يقر فيه أن لجان التحكيم تصدر قرارات ادارية قابلة للطعن أمام القضاء، وتقر أيضا بحق اصحاب الشأن اطراف المنازعات المعروضة أمام لجان التحكيم "لجنة التحكيم المالية" فى اللجوء الى القاضى الطبيعى

وبما يكفل لهم اللجوء فى وقائع المنازعات الموضوعية التـــى تنظرهـــا هذه اللجان فى اطار التظلم الادارى الى محاكم القانون العـــامبوصفـــها قاضيها الطبيعى.

المطلب الثالث
المخالفات والعقوبات المقررة فى
قانون ضريبة المبيعات

تعد جميع صور المخالفات لقواعد واحكام قانون ضريبة المبيعات من قبيل الجنح وذلك طبقا للعقوبة المقررة عليها أيا كانت المخالفة اجرائية أو موضوعية، ولكن المشرع اعتبر أن البعض منها يصل الى مرتبة التهرب، وسوف نتناول فى هذا المطلب أحكام المخالفات، أما التهرب من الضريبة فسوف نتناوله فى المطلب الرابع.

هذا ويتفق الفقه على أن المخالفات تعد من الجرائم غير العمدية، ومن ثم لاتسرى عليها احكام المصادرة ووقف التنفيذ والعود، وتسقط الدعوى فى المخالفة بمضى سنة واحدة، ويرى الفقه الضريبى الغالب[1] أنه يجب أن تتوافر فى المخالفات الركن المادى كالتأخير فى تقديم الاقرار واداء الضريبة أو تقديم بيانات خاطئة، ولكن لايشترط توافر الركن المعنوى بمعنى أنه لايلزم توافر القصد الجنائى، فالجريمة تقع بمجرد الخطأ غير العمدى من مرتكبها وليس له الادعاء بأنه أخطأ مثلا فى احتساب الميعاد دون قصد التأخير فى تقديم الاقرار.

وسوف نقتصر فى تناول أحكام المخالفات الواردة فى قانون ضريبة المبيعات على تجميعها فى خطوط عامة حيث سبق لنا عند تناول موضوعات الضريبة التعرض لأحكام مخالفة ماهو منصوص عليه فى القانون او اللائحة بشأنها كتقديم الاقرارات، والتزامات المكلفين فى شأن

---

(1) د.زكريا بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات المرجع السابق ذكره،ص١٠٩.

الدفاتر والسجلات والبيانات الواردة بها على خلاف الحقيقة وسنرى ذلـــك بالنسبة للسلع المنتجة محليا والخدمات ثم بالنسبة للسلع المستوردة.

أولا:أحكام المخالفات بالنسبة للسلع المنتجة محليا والخدمات:

حدد القانون القواعد والأحكام المتعلقة بالمخالفات التى تـــرد أو تتحقق من جانب المسجلين والمخاطبين بأحكام القانون وذلك بالنسبة للسـلع المنتجة محليا والخدمات بأن اشار الى العقوبات المقررة، ثم الحالات التـى تعد مخالفة لاحكامه، والتصالح بشأنها، (م٤١،٤٢) ونعرض للحالات ثـم العقوبات، فالتصالح.

(أ)حالات المخالفات: تتمثل فيما يلى:

١-**الحالة الأولى:** التأخر فى تقديم الاقرار واداء الضريبة عـــن المدة المحددة فى المادة (١٦) من هذا القانون بما لايجاوز (٣٠) يومـــا- وقد تم مدة فترة تقديم الاقرار أو تأدية الضريبة الى شهرين مـــن تـاريخ انتهاء شهر المحاسبة ماعدا السلع الـــواردة بـالجدول رقـم (١)، ويلـزم المسجل بتقديم الاقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعا أو أى خدمات خاضعـــة للضريبة فى خلال شهر المحاسبة .

٢-**الحالة الثانية:** تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات من السلع او الخدمات الخاضعة للضريبة اذا ظهرت فيها زيادة لاتجـــاوز ١٠% عمـا ورد بالاقرار .

٣-**الحالة الثالثة:** مخالفة الأحكام المنصوص عليها فى المـــادة (١٥)من القانون: أى عدم التزام المسجل بامساك سجلات ودفاتر محاسبيه منتظمه يسجل فيها أولا بأول العمليات التى يقوم بها، وعدم الاحتفاظ بـهذه السجلات وصور الفواتير الضريبية لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاء السـنة المالية التى اجرى فيها القيد بالسجلات.

٤-**الحالة الرابعة:** ظهور عجز أو زيادة فى السلع المودعة فى المناطق والأسواق الحره لايجاوز ١٠% "لأسباب مبرره"- والاسباب المبرره لامحل لوجودها فى هذه الفقره – واذا جاوزت ١٠% يعد تهربا.

٥-**الحالة الخامسة:**عدم اخطار المصلحة بالتغيرات التى حدثت على البيانات الواردة بطلب التسجيل خلال الموعد المحدد وهو ٢١يوما من حدوث تلك التغيرات.

٦-**الحالة السادسة:**عدم تمكين موظفى المصلحة من القيام بواجباتهم أو ممارسة اختصاصاتهم فى الرقابة والتفتيش والمعاينة والمراجعة وطلب المستندات او الاطلاع عليها.

٧-**الحالة السابعة:** كل خروج على أحكام الاجراءات أو النظم المنصوص عليها فى القانون ولائحته التنفيذية دون أن يكون عملا من اعمال التهرب (كمخالفة نظام الرقابة).

(ب)العقوبات المقررة للمخالفات:

حدد القانون هذه العقوبات فى غرامه لاتقل عن مائة جنيه ولاتجاوز الفى جنيه، فضلا عن الضريبة والضريبة الاضافية المستحقتين، واذا تعددت المخالفات تفرض الغرامات على كل مخالفة على حدة، أما اذا كانت المخالفات مرتبطة لاتقبل التجزئة فيكتفى بالغرامه الأشد. ولاتوقع العقوبات السابقة الا بحكم قضائى، ويمكن للمصلحة اتخاذ اجراءات تحصيل الغرامات المحكوم بها وسدادها للمحاكم.

(جـ)التصالح فى المخالفات:

أجاز القانون للوزير أو من ينيبه التصالح فى المخالفات السابق ذكرها مقابل أى شرط:-

١-أداء الضريبة والضريبة الاضافية فى حالة استحقاقها

٢-دفع تعويض لايقل عن مائة جنيه ولايجاوز الفى جنيه

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية ووقف السير فى اجراءات التقاضى والغاء مايترتب على ذلك من أثار، هذا ويفوض القانون رئيس المصلحة ورئيس الادارة المركزية بالتصالح فى هذه المخالفات (م٣٢ من اللائحة).

ثانيا: أحكام المخالفات بالنسبة للسلع المستوردة:

طبقا لماجاء بقانون ضريبة المبيعات فانه تسرى بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة والتى لم يتم الافراج عنها من الجمارك أحكام المخالفات والتهرب المنصوص عليها فى قانون الجمارك (م٥٠) كما تسرى بالنسبة للسلع المستوردة الأحكام المتعلقة بالتصرف والبيع المنصوص عليها فى قانون الجمارك ومن ثم يكون المشرع قد أحال الى ماورد بقانون الجمارك فى شأن احكام المخالفات والتهرب والتصرف والبيع فى المضبوطات بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات، ويجوز التظلم من عقوبة المخالفات بكتاب يقدم للمدير العام للجمارك خلال (١٥) يوما، ويجوز الطعن أمام محكمة القضاء الادارى من قرار الجمارك خلال (١٥) يوما من اعلانه بهذا القرار بخطاب موصى عليه بعلم الوصول.

المطلب الرابع
التهرب من ضريبة المبيعات[1]

سبق أن تناولنا التهرب الضريبى باعتباره أخطر المشاكل المالية والضريبية فى الدول المتخلفة حيث يقل او ينعدم الوعى الضريبى، وعدم كفاءة الاجهزة الضريبية، فضلا عن أسباب اقتصادية وسياسية واجتماعية، فضلا عن سيطرة بعض القوى الاجتماعية ذات النفوذ والسيطرة بما يمكنها فى كثير من الأحيان من التهرب من الالتزامات الضريبية، لذلك تحرص كل التشريعات الضريبية على تناول هذه الظاهرة مع النص على العديد من الجزاءات المالية والجنائية، ونحن نعتقد أن التهرب الضريبى بالنسبة للضرائب غير المباشرة عموما وضريبة المبيعات خصوصا يعد ظاهرة محدودة بالمقارنة مع التهرب بالنسبة للضرائب المباشرة، ومن الطبيعى أن اسلوب تنظيم وفرض الضريبة يجعل من الصعب التهرب منها، ورغم ذلك يعرف الواقع العملى صور وحالات عديدة للتهرب من ضريبة المبيعات وسوف نقتصر على الخطوط العامة بالنسبة لها حيث سبق أيضا الاشارة اليها وعقوباتها فى المباحث السابقة، وسوف نعرض لذلك بالنسبة للسلع المنتجة محليا والخدمات، وبالنسبة للسلع المستوردة.

أولا: التهرب بالنسبة للسلع المنتجة محليا والخدمات:

تناول قانون ضريبة المبيعات حالات التهرب من الضريبة وعقوباته واجراءات رفع الدعوى واحكام التصالح .. فى المواد من ٤٣-٤٩.

---

(1) -راجع تفصيلات ذلك -ماجاء بهذا الكتاب من ص١٢٥-ص١٣٨.
وبحثنا عن ظاهرة التهرب الضريبى، السابق الاشارة اليه

(أ)حالات التهرب:

يعد تهربا من الضريبة يعاقب عليه بالعقوبات المنصوص عليها في القانون (م٤٤،٤٣) الحالات الاتية:

١-عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة ممن استلزم القانون منهم ذلك وبالشروط المحددة لذلك والسابق تناولها.

٢-بيع السلعة او استيرادها أو تقديم الخدمة دون الاقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة ويسرى ذلك على كل شخص مسجل لدى المصلحة سواء كان هذا التسجيل اجباريا او اختياريا.

٣-خصم الضريبة كليا أو جزئيا دون وجه حق، بالمخالفة لاحكام وحدود الخصم، كخصم الضريبة السابق سدادها على السلع الواردة بالجدول رقم(١)، وعلى الخدمات الخاضعة للضريبة، ولايجيز القانون ذلك .

٤-استرداد الضريبة او محاولة استردادها كلها أو بعضها دون وجه حق-عن طريق تقديم طالب الرد بيانات غير صحيحة سواء قبل اتمام رد الضريبة الية أو بعدها.

٥-تقديم مستندات أو سجلات مزوره أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها.

٦-تقديم بيانات خاطئة عن المبيعات اذا ظهرت فيها زيادة تجاوز ١٠% عما ورد بالاقرار.

٧-ظهور عجز أو زيادة في السلع المودعة فى المناطق والاسواق الحره تجاوز ١٠%.

٨-عدم اصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة

٩-عدم اقرار المسجل عن السلع او الخدمات التي استعملها أو استفاد منها في أغراض خاصة أو شخصية، فهذه السلع اعتبرهـا المشـرع فى حكم البيع وأوجب استحقاق الضريبة عليها، لذلك يجب الاقـرار عنها.

١٠-انقضاء ثلاثين يوما على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة دون الاقرار عنها وسدادها.

١١-اصدار غير المسجل لفواتير محمله بالضريبة، حيث يكون قـد حصل الضريبة من المشترى بدون وجه حق. وقد اضـافت المـادة ٩/٤٧ حالات اخرى تعد تهربا وهي.

١٢-حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلـم بأنـها مهربه، ويفترض هذا العلم اذا لم يقدم من وجدت فى حيازتـه هـذه السلع المستندات الدالة على سداد الضريبة سلع الجدول رقم (١)

١٣-تشغيل مصانع ومعامل انتاج هذه السلع دون اخطار المصلحـة (سلع الجدول رقم (١)).

١٤-وضع علامات أو اختام مصطنعة للتخلص من سداد الضريبـة كلها او بعضها المقررة على سلع الجدول رقم (١).

١٥-استعمال السلع المعفاه في غير الغرض الذى اعفيت من أجلـه، أو التصرف فيها دون سداد الضريبة المستحقة عليها(م٤٨من القانون)

١٦-عدم تقديم بيان بالمخزون السلعي[١] :رغم عدم وجو نص فـى قانون ضريبة المبيعات مقابل لما كان منصوص عليـه فـى قـانون

---

(١) وردت هذه الحالة والاستنتاج المترتب على اعتبار تهربا- عند د.زكريا بيومي: المرجع السابق مباشرة: المنازعات فى ضريبة المبيعات ص١٢٩.

ضريبة الاستهلاك الملغى، الذى كان يعتبر عدم تقديم بيان بالمخزون السلعى من حالات التهرب الضريبى، الا أن عدم التزام المستورد أو تاجر الجملة أو نصف الجملة او التجزئة بتقديم بيان بالمخزون السلعى الى المصلحة وسداد الضريبة فى المواعيد المحددة يعد تهربا من الضريبة لأنه يحوز على سلع خاضعة للضريبة بقصد الاتجار وهو يعلم انها مهربه (م٤٧/٩ من القانون)

(ب)العقوبات (م٤٣من القانون)

حدد القانون العقوبات المقررة بالنسبة لحالات التهرب السابق بيانها، حيث قرر أن يعاقب على التهرب من الضريبة أو الشروع فيه وينظم ذلك على النحو التالى:-

١-الحسبس مدة لاتقل عن سنة شهور وغرامة لاتقل عن الف جنيه أو باحدى هاتين العقوبتين، وقد ساوى القانون بين التهرب والشروع.

٢-يحكم عل الفاعلين الأصليين والشركاء- فى حالة وجودهم- متضامنين بالضريبة والضريبة الاضافية وبتعويض لايجاوز ثلاثة امثال الضريبة ، واذ تعذر تقدير الضريبة قدرت المحكمة التعويض بما لايجاوز خمسين الف جنية.

٣-تنظر قضايا التهرب عند احالتها للمحاكم على وجه الاستعجال.

٤-يجوز للمحكمة فى حالة العود مضاعفة العقوبة والتعويض.

٥-لايمنع من توقيع العقوبات المذكورة عدم ضبط السلع أو وسائل النقل والأدوات والمواد المستعملة فى التهرب .

٦-فى حالة وقوع أى فعل من افعال التهرب من أحد الاشخاص المعنوية يكون المسئول عنه الشريك المسئول أو المدير أو عضو

مجلس الادارة المنتدب أو رئيس مجلس الادارة ممن يتولـــون الادارة الفعلية (م٤٦ من القانون).

٧- تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التى تتم بالمخالفـــة للقواعـــد المقررة قانونا لفئات الضريبة النافذة فى تاريخ وقـــوع الجريمـــة او المخالفة، فاذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئـــات الضريبـــة النافذة وقت الضبط أو اكتشاف المخالفة.

٨-يحكم فى جميع حالات التهرب بالنسبة للسلع الواردة فى الجـــدول رقم (١) المرافق للقانون بمصادرة السلع موضوع التهرب، فان لـــم تضبط حكم بما يعادل قيمتها، ويجوز الحكم بمصادرة وســـائل النقـــل والأدوات والمواد التى استعملت فى التهرب وذلـــك مـــاعدا الســـفن والطائرات مالم تكن أعدت أو أجرت فعلا لهذا الغرض (م٤٧/٨ مـــن القانون)، وفى غير سلع الجدول (١) والمصادرة حوازية للمحكمة.

٩-تتقادم جريمة التهرب سواء بالنسبة للسلع المســـتوردة او الســـلع المنتجة محليا أو اداء الخدمات بمضى "٣" ثلاث سنوات مـــن يـــوم وقوع الجريمة، وتنقطع المـــدة بـــاجراءات التحقيـــق او الاتـــهام أو المحاكمة، وبالأمر الجنائى أو باجراءات الاستدلال فى مواجهة المتهم أو اذا أخطر بها رسميا.

(جـ) اجراءات الدعوى الجنائية (المادة ٤٥ من القانون):

قرر قانون ضريبة المبيعات القواعد والاحكام المتعلقة باجراءات الدعوى الجنائية، بالنسبة لجرائم التهرب الضريبى التى تقع علـــى الســـلع المنتجة محليا والخدمات على النحو التالى:

١-عدم جواز رفع الدعوى الجنائية او اتخاذ أية اجراءات فى جرائـــم التهرب من الضريبة الانباء على طلب من الوزيـــر أو مـــن ينيبـــه.

فلابد من تقديم طلب حيث يتم النص فى القانون الضريبى على عدم رفع الدعوى الجنائية الانباء على طلب من وزير المالية أو من ينيبه.

٢-يجب أن يقدم الطلب الى النيابة العامة وأن يكون ذلك سابقا على رفع الدعوى ويقدم الطلب كتابة، وفى هذه الحالة يكون للنيابة العامة سلطتها الكاملة على الدعوى الجنائية.

٣-يجوز لمن خوله القانون حق تقديم الطلب أن يتنازل عنه فى أى وقت الى ان يصدر فى الدعوى حكم نهائى، والأصل أن يكون التنازل صريحا، ويجوز أن يكون كتابة أو شفاهة.

(د) نظام التصالح (المادة ٤٥ من القانون):

١-يجوز لوزير المالية أو من ينيبه التصالح فى جرائم التهرب وذلك قبل صدور حكم فى الدعوى مقابل سداد الضريبة والضريبة الاضافية وتعويض يعادل مثلى الضريبة.

٢-فى حالة صدور الحكم وقبل صيرورته باتا، يجوز للوزير أو من ينيبه التصالح مقابل سداد الضريبة والضريبة الاضافية وتعويض يعادل ثلاثة امثال الضريبة، وفى حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة التعويض.

٣-يترتب على التصالح مباشرة انقضاء الدعوى الجنائية والغاء مايترتب على قيامها من أثار بما فى ذلك العقوبة المقضى بها عليه.

٤-الأصل أن الدعوى الجنائية الضريبية تنقضى وفقا للقواعد المقررة فى قانون الاجراءات الجنائية وليس من بينها الصلح الا أن تنظيم قوانين الضرائب ومن بينها قانون ضريبة المبيعات اجاز التصالح.

ثانياً: التهرب بالنسبة للسلع المستوردة[1] الخاضعة لضريبة المبيعات:

كما هو الأمر بالنسبة لاحكام المخالفات، فقد قرر قانون ضريبة المبيعات بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة والتى لم يتم الافراج عنها من الجمارك تطبيق وسريان احكام المخالفات والتهرب المنصوص عليها فى قانون الجمارك، أما اذا تم الافراج عنها من الجمارك فتسرى عليها فى هذه الحالة احكام المخالفات والتهرب السابق تناولها والمنصوص عليها فى قانون ضريبة المبيعات

(1) راجع فى تفصيلات ذلك د.زكريا بيومى: المنازعات فى ضريبة المبيعات، المرجع السابق ذكره ص١٤٧-ص١٥٦.

الباب الثالث

إمكانية الأخذ بالضريبة
على القيمة المضافة
فى
النظام الضريبى المصرى

-مايتضمنه قانون ضريبة المبيعات من الأخذ بها ومايجب تعديله

-السمات والخصائص

-الايجابيات والصعوبات

-وعلاقة القيمة المضافة بالسياسة الضريبة

مقدمة

تناولنا فى الباب الأول-النظام الضريبى والهيكل الضريبى من حيث الماهية والمحددات والخصائص والصور المختلفة، ورؤية ذلك بالنسبة للهيكل الضريبى المصرى وتطوره- ثم مختلف عناصر وأسس نظرية الضريبة الاقتصادية والمالية والقانونية والمشكلات التطبيقية المثاره سواء كانت قانونية او فنية وموقف المشرع الضريبى منها، ثم كان تركيزنا على تناول وتحليل ماهية القانون الضريبى واستقلاله وذاتية، وقاعدة قانونية أو شرعية الضريبى ، والاختصاص الأصيل بفرض الضريبة، والتفويض التشريعى وحدوده ودور الفقه والقضاء فى تفسير القانون الضريبى وتحديد نطاق تطبيقه وبيان المركز القانونى للمكلف بهدف تحقيق التوازن بين حقوق الافراد والدولة، وضمان تحديد الالتزامات الضريبية على أسس من العدالة والمساواة.

كما تناولنا فى الباب الثانى الضرائب غير المباشرة بصفة عامة فى التشريع الضريبى المصرى- وكان تركيزنا على ضرائب الانفاق وضريبة المبيعات بصفة خاصة والصادرة بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات، حيث تناولنا المبادئ والأحكام العامة لهذه الضريبة من حيث موجبات اصدارها، وأهدافها وخصائصها العامة، ونطاقها الزمانى والمكانى، كذلك عرضنا لاسس واجراءات التنظيم الفنى هذه الضريبة من حيث المكلفين بها، والسلع والخدمات الخاضعة لها والالتزامات المحددة والمطلوبة من المكلفين فضلا عن الواقعة المنشئة للضريبة والاجراءات المتعلقة بفرض الضريبة واستحقاقها سواءفيما يتعلق بوعاء الضريبة وسعرها، وخصم الضريبة والاعفاءات منها وردها واسقاطها، وكل مايتعلق بالفحص الضريبى ومتطلباته ومستنداته ودور

الجهاز الضريبى وسلطات موظفى المصلحة، والرقابة المحددة قانونا، كما تناولنا دراسة ومناقشة المنازعات المتعلقة بضريبة المبيعات سواء فى شكل تظلمات أو الالتجاء التحكيم بمختلف أنواعه واجراءاته وكذلك القضاء، بالاضافة الى رؤية الاحكام المتعلقة بالمخالفات والجرائم والتهرب الضريبى والعقوبات المقررة فى كل حالة – وكل ذلك كان ضروريا لكى نتناول دراسة امكانية تطوير ضريبة المبيعات ليتم الأخذ باسلوب القيمة المضافة.

أما فى هذا الباب الثالث فسوف يكون التحليل والتناول والدراسة لامكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة فى مجال الضرائب السلعية أو الضرائب على الانفاق، أى امكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فى النظام الضريبى المصرى فى هذه المرحلة، وهل يسمح التشريع الضريبى الحالى أى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بذلك وماهى السمات والخصائص المقترحة والمزايا والايجابيات والعيوب والسلبيات والصعوبات المتوقعة، وذلك يستلزم رؤية وتحديد مفهوم الضريبة على القيمة المضافة والاسس المختلفة لتنظيمها الفنى.

وحتى يتسنى لنا تحليل ورؤية وتحديد ذلك يتعين مناقشة ورؤية المشاكل التطبيقية والعملية التى أثارها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات فى السنوات التسع السابقة، وهل يمكن اعتبار الضريبة على القيمة المضافة أداه لمواجهة وحل هذه المشاكل أو الحد منها؟ وماهى التعديلات والتغييرات الواجب اجرائها فى القانون الحالى رقم ١١ لسنة ١٩٩١ للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، أم أن الأمر يستلزم مشروع قانون جديد وماهى سماته وخطوطه العريضة.

كذلك سوف نعرض فى هذا الباب للأثـار الماليـة والاقتصاديـة والاجتماعية التى يمكن أن تترتب على الأخـذ بالضريبـة علـى القيمـة المضافة فى التشريع الضريبى المصرى، وعلاقة ذلك بالسياسـة الماليـة بصفة عامة وكل من السياسة الضريبية والضرائب العامة علـى الدخـل بصفة خاصة، وذلك فى ظل المرحلة الحالية التى يمـر بـها الاقتصـاد المصرى ومن خلال ماتم التوصل اليه طبقا لبرنامج الاصلاح الاقتصـادى فى محاورة المختلفة مع الأخذ فى الاعتبار جملة التغييرات التـى حدثـت وسوف تحدث والمترتبة على تحديد الاقتصاد المصرى والتطبيق الكـامل لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

طبقا لما سبق سوف نقسم هذا الباب الى فصلين على النحو التالى:

الفصل الأول: المشكلات المترتبة على تطبيـق الضريبـة العامـة علـى المبيعات

الفصل الثانى: امكانية الاخذ بالضريبة على القيمة المضافة.

الفصل الأول

المشكلات المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

لقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات في ٢٨ ابريل ١٩٩١ ونشر في الجريدة الرسمية في ٢ مايو ١٩٩١ وتم العمل به اعتبارا من ٣مايو ١٩٩١ ، وأصبحت الضريبة على المبيعات هى الضريبة الأساسية والعامة على الإنفاق المطبقة منذ هذا التاريخ وحتى الآن ، وكما رأينا في المبحث الأول فقد كانت هذه الضريبة تمثل التطور الذي شهده الإقتصاد المصري في أوائل التسعينات وكانت أحد محاور برنامج الاصلاح الاقتصادى في مراحله الأولى ورأينا كذلك مجموعة الأهداف الإقتصادية والمالية والاجتماعية التى يسعى المشرع الضريبى إلى تحقيقها من خلال تطبيق الضريبة العامة على المبيعات .

غير أن صدور هذا القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ (التى صدرت بقرار وزير المالية في ١٩٩١/٦/١ ونشرت بالجريدة الرسمية في هذا التاريخ وتم العمل بها من يوم نشرها) قد ترتب عليهما وجود كثير من المشاكل في مجال التطبيق العملى ، كما نشأت الكثير من الخلافات والمنازعات والقضايا في تفسير وتطبيق العديد من نصوص القانون ، كما كانت للقرارات الوزارية المصدره تباعا اعتبارا من عام ١٩٩١ وحتى وقتنا الحاضر ، وقرارات مصلحة الضرائب على المبيعات دور كبير في زيادة واتساع الاختلافات في الرأي عند الممارسة العملية والتطبيق اليومي ، ورغم ما لجأت إليه الإدارة الضريبية من عقد

اتفاقات ولقاءات مستمرة مع المكلفين أنفسهم والجهات والاتحادات والغرف المهنية والتجارية المعبرة عنهم لمواجهة العديد من المشاكل ووضع حلول اتفاقية ، إلا أن حجم القضايا والمنازعات في تزايد مستمر ، وإذا أخذنا في الاعتبار قصر الفترة الزمنية لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات وعدم تهيئة المجتمع الضريبي بكافة مكوناته لاستقبال وتطبيق هذه الضريبة في أوائل التسعينيات سواء من جهة الإدارة الضريبية وعدم وجود جهاز ضريبي يتصف بالفاعلية والكفاءة والمرونة والسرعة في اتخاذ القرارات أو من جهة المكلفين بالعمل على زيادة الوعى الضريبي لديهم وتعميق علاقات الثقة والترابط بينهم وبين الإدارة الضريبية ، ثم أن السنوات الأولى شهدت اصدار العديد من القرارات الوزارية بواسطة رئيس المصلحة أي عدم استقرار قانوني ، فإن ذلك كله يمثل عوامل هامة في تزايد المشكلات المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

سنركز في هذا الفصل على رؤية وتحليل هذه المشكلات ولكن من خلال الأخذ في الإعتبار التركيز على مناقشة مدى امكانية مواجهتها أو الحد منها عن طريق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، وسوف نرى ذلك في المبحثين الأتيين :

المبحث الأول : الإطار العام للضريبة العامة على المبيعات .

المبحث الثاني : المشكلات التطبيقية للضريبة على المبيعات .

المبحث الأول

الإطار العام للضريبة العامة على المبيعات

نتناول في هذا المبحث بالتحليل والدراسة خصائص الضريبة العامة على المبيعات (مع الأخذ في الإتبار أننا تناولناها فيما قبل) وكذلك الإطار العام للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ولائحته التنفيذية وذلك في مطلبين على النحو التالى :

المطلب الأول

خصائص الضريبة العامة على المبيعات :

عرضنا في المطلب الثانى [١]من المبحث الأول مجموعة الأهداف التى يسعى المشرع إلى تحقيقها عن طريق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، كما تناولنا ماهية وخصائص الضرائب على الإنفاق بصفة عامة وخصوصاً الضريبة على رقم الأعمال " المبيعات " والأساليب المختلفة لفرضها ، هذا ويتفق الفقه المالي والضريبي علي أن الضريبة العامة على المبيعات طبقاً لأحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ **تتميز بالخصائص التالية :**[٢]

١- **ضريبة غير مباشرة** : حيث تفرض على الانفاق أو الاستهلاك ويتحمل عبئها النهائي المستهلك وأن كان لا يدفعها بنفسه لخزانة الدولة .

---

[١] راجع هذه الهداف صفحة ١٥ وصفحة ١٦ من هذا البحث

[٢] د٠ زكريا بيومى : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات : المرجع السابق ذكره صـ ١٧ الى صـ ٢٠

٢- **ضريبة علي القيمة المضافة :** حيث أنها تفرض في كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع أو في مرحلة محددة (الأولي) ، فهي تفرض علي المنتج الصناعى الذى يتيح للسلعة والمستورد ومؤدى الخدمة في المرحلة الأولي ، وتاجر الجملة في المرحلة الثانية ، وتاجر التجزئة في المرحلة الثالثة ، ويلتزم المكلف بتحصيل الضريبة ولكنها تندمج في الثمن ، ويسمح للمكلف عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة علي قيمة مبيعاته ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة علي المزدودات من مبيعاته ، وما سبق تحمله من هذه الضريبة على مدخلاته ، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعه بمعرفة المكلف في كل مرحلة من مراحل توزيعها .

٣- **ضريبة عينية :** حيث أنها تتناول الماده الخاضعة للضريبة دون النظر الي ظروف من يتحمل بها ، أو ما تخضع له من سلع وخدمات ، كما لا تفرق بين السلع المصنعة محلياً وتلك المستورده ، ولكن المشرع منح بعض الإعفاءات للسلع والخدمات الضرورية ، فضلا عن تنوع السعر .

٤- **ضريبة اقليمية :** حيث تسرى على السلع المنتجة محلياً عند بيعها في مصر أو عند أداء الخدمة في مصر ، كما تفرض على السلع المستوردة عند اجتيازها حدود الدولة بصرف النظر عن محل إقامة أوجنسية المنتج أو مؤدى الخدمة أو المستورد .

٥- **ضريبة غير سنوية :** حيث يتم ربط هذه الضريبة طبقاً لما يقدمه المسجل من اقرارات شهرية عن الضريبة المستحقة ، ثم يقوم المكلف بالضريبة بسدادها وفقا لاقراره خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة ، وإن كان يجوز مد هذه الفترة عند الاقتضاء بقرار من

الوزير ويقدم هذا الإقرار حتى ولو لم يكن المسجل قد حقق بيوعا أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة .

٦- **ضريبة ذات أسعار قيمية أو نوعية** : حيث تفرض بنسبة مئوية من قيمة السلعة أو الخدمة (وهذا في الغالب) كما تفرض في بعض الحالات بمبلغ ثابت على الوحدة من السلع (سعر نوعى ثابت)

٧- **لا تعتبر الضريبة ضمن عناصر التكلفة** : وذلك بعكس الضريبة الجمركية التى تعتبر ضمن عناصر التكلفة السلعية .

٨- **تمكن الإدارة الضريبية من احكام الرقابةوالتقليل من فرص التهرب** بواسطة المسجلين أنفسهم ،حيث أن من مصلحة كل منهم التأكد من قيام البائعين بدفع الضريبة المستحقة عليهم حتي يستطيع هو أن يقوم بخصمها من قيمة الضريبة التى تستحق عند بيعه للسلعة .

٩- **اتباع وسائل فعاله لحل المنازعات** حيث أخذت بنظام التحكيم والذى يتميز بالسرعة والضمانات الكافية للمسجلين عند نظر تظلماتهم ، كما أتاح نظام ضريبة المبيعات للمخالفين والمتهربين من أداء الضريبة فرصه التصالح مع المصلحة بدلا من اللجوء إلى التقاضى .

المطلب الثانى

الاطار العام للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية :

كما رأينا فقد تم العمل بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ اعتبارا من ٥/١٩٩١ وقد رأينا تقديم الخطوط العامة للقانون حتى يمكن استخدامها ...ارة الي ما يتضمنه القانون من الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، ... يتعين تعديله ، وقد تضمن القانون عدد ١٣ بابا تتضمن عدد ٥١ مادة ، ... تضمن إصداره خمسه مواد نعرض لها باختصار على النحو التالى :-(١)

قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩٩ ، الهيئة ...امة لشئون المطابع الأميرية . القاهرة ١٩٩٩

١- **اصدار القانون** : وقد تضمن خمسه مواد أهمها إلغاء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ الخاص بالضريبة على الاستهلاك ، كما يلغى كل ما يتعارض مع أحكام هذا القانون (**المادة ٢**) ويستبدل بعبارة مصلحه الضرائب على الاستهلاك عبارة مصلحة الضرائب على المبيعات .

٢- **الباب الأول : أحكام تمهيدية** : يتضمن المادة الأولى فقط وتحتوى على تحديد لبعض الألفاظ والمصطلحات الواردة في القانون وهى تشمل أطراف المجتمع الضريبى ، والسلع والخدمة التى تفرض عليها الضريبة ، وواقعة البيع وأداء الخدمة ومتطلبات ذلك وتحديد للأشخاص الذين يمكن أن تفرض عليهم الضريبة مثل المنتج الصناعى ، ومـوارد الخدمة ، والمستورد ، وتاجر الجملة ، وتاجر التجزئة والمسجل وما يطلب منه ، ثم المراحل الثلاثة لتطبيق الضريبة – ونحن نرى أن الباب الأول اشتمل على كل ما هو مطلوب للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة – ولا يحتاج إلى تعديل سوى تطبيق المراحل الثلاثة ، خصوصا وأن الضريبة على القيمة المضافة أحد اساليب فرض الضريبة العامة على المبيعات أو رقم الأعمال .

٣- **الباب الثانى : فرض الضريبة واستحقاقها :** ويتضمن المواد ٢ الي ١٠ والمنظمة لفرض الضريبة وسعرها والمكلفين بتحصيلها وتوريدها والتزاماتهم وحالات استحقاق الضريبة والمعاملة الضريبية لسلع وخدمات مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة ونحن نرى لإمكان الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة أن تفرض على الخدمات بصفة عامة وتحديد ما يتم إعفاءه حيث أخذ القانون بالمفهوم المعاكس وهو فرض الضريبة علي خدمات محددة بجداول مرفقة ثم أخذ يضيف إليها خدمات متتالية وكانت عدد ٧ فقط في بداية إصدار

القانون ثم وصلت إلى عدد ١٧ خدمة بنهاية عام ١٩٩٧ ، كذلك فإن سعر الضريبة يحتاج إلى تحديد دقيق ونرى الإبقاء على سعر صفر للصادرات ، وبسعر ١٠% باعتباره السعر العام ، ثم التحديد الدقيق للسعر المنخفض وهو ٥% ويشمل السلع الضرورية التي يمكن إخضاعها إذا لم يتقرر إعفاءها والسعر المرتفع وقد كان بين ٢٠% إلى ٣٠% على السلع الكمالية ولم يحدد بالقانون ولكن بقرارات جمهورية ووزارية فنرى أن يكون ٢٥% على ١ وأن يتم ذلك من خلال تعديلات قانونية تشريعية وليست قرارات جمهورية وزارية (المادة ٣ ، المادة ٤) ، وأن تضاف إلى الفقرة الأولى في المادة "٦" عبارة " في أى مرحلة تمر بها السلعة أو الخدمة مع الحق في الخصم " .

٤- **الباب الثالث : تقدير القيمة** ،وتيضمن المواد من ١١ : ١٣ والمتعلقة بالقواعد الخاصة بتقرير القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لها ، وهذا الباب المتعلق بتحديد وعاء الضريبة يطبق في جميع الأحوال والمراحل .

٥- **الباب الرابع : الفواتير والإقرارات والأخطارات والدفاتر والسجلات** ، ويتضمن المواد من ١٤-١٧ ويتعلق بالإجراءات الفنية والمحاسبية المطلوب اتخاذها والمتطلبات الواجب توافرها ، ونحن نرى امكان تطبيقها على كل المراحل .

٦- **الباب الخامس : التسجيل** : ويتضمن المواد من ١٨-٢٢ والمتعلقة بأحكام التسجيل وتحديد الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المكلفين بتسجيل أنفسهم ، والتسجيل الإختيارى وضرورة الاخطار بالتغيرات التي تحدث على بيانات التسجيل والغاء التسجيل ونحن نرى ضرورة تعديل المادة ١٨ لتشمل تاجر الجملة ، وتاجر التجزئة بالإضافة للمنتج

الصناعى ومؤدى الخدمة ، وكذلك اعادة النظر في حد التسجيل وجعلـه في حدود ١٠٠ ألف جنيه ، وبشكل عام نحن نـرى ضـرورة جعـل التسجيل وجوبى خصوصا للمنتجيـن والمسـتوردين وتجـار الجملـة ويرتبط بالطاقة الضريبية والمشروع القومى كما هـو متبـع بالنسـبة للضريبة الموحدة ٠

٧- **الباب السادس : خصم الضريبة والاعفاء منها وردهـا** : ويتضمـن المواد من ٢٣ – ٣١ هذا وتعد الماده ٢٣ من أكثر المواد دلالة علـى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة حيـث قـررت أن يخصـم مـن الضريبة المستحقة على قيمة مبيعات المسجل ما سبق سداده أو حسـابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميلـه مـن هـذه الضريبة على مدخلاته ، وكذلك الضريبة السابق تحميلها علـى السـلع المبيعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية ، كما يتضمن هـذا الباب حالات الإعفاء الوجوبية والجوازية من الضريبة (المـواد ٢٤ – ٣٠) وحدات المادة ٣١ حالات رد الضريبة السابق تحصيلـها علـى السلع التى يتم تصديرها ، وكذلك الضريبة التى حصلت بطريقة الخطـأ ويمكن الأخذ بالمواد من ٢٤ : ٣١ دون تعديل ٠

٨- **الباب السابع تحصيل الضريبة :** ويتضمن المواد ٣٢ – ٣٤ والمتعلقـة بتحصيل الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة لها وتوريدهـا فـي المواعيد المقررة ٠ وتطبق نفس المواد دون تعديل في حالـة الأخـذ بالضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها على كل المراحل ٠

٩- **الباب الثامن : التحكيم** : ويتضمن المـواد ٣٥ – ٣٧ حيـث أخـذ القانون بنظام التحكيم وبموجبه يحق للمسجل طلب إحالـة الخـلاف أو النزاع إلى التحكيم كمرحلة ابتدائيـة (حكميـن) - وإذا لـم يتفـق

الحكمان يتم رفع النزاع إلى لجنة تحكيم عليا (عدد ٥ محكمين)
- ويمكن الأخذ بنفس النظام دون تعديل عند الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة .

١٠- **الباب التاسع : موظفى المصلحة وواجباتهم** : ويتضمن المادتين ٣٩،٣٨ المتعلقة بموظفى المصلحة وواجباتهم ويكون لهم صفة مأموري الضبط القضائى والحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق ... ويمكن الأخذ بنفس الاختصاصات دون تعديل عند الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة .

١١- **الباب العاشر : الرقابة** : ويتضمن المادة ٤٠ والتى تركت للائحة التنفيذية تحديد طرق ونظام الرقابة اللازمة لتنفيذ القانون ، وليست في حاجة إلى تعديل .

١٢- **الباب الحادي عشر : الجرائم والعقوبات** : ويتضمن المواد من ٤١ – ٤٦ والمتعلقة بأحكام المخالفات وعقوباتها ، وحالات التهرب من الضريبة وعقوباته – وهذا الباب هو الأخر ليس في حاجة إلى تعديل عند الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة .

١٣- **الباب الثاني عشر : أحكام انتقالية** : ويتضمن المادة ٤٧ فقط .. وهذا الباب بطبيعته يمكن أن يتضمن ما يراه الخبراء من أحكام انتقالية تمهد لتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة ، وما قد يتم التوصل اليه من خلال دراسة تطبيق الضريبة في السنوات الثماني السابقة وما واجهته من مشاكل وسبل حلها – غير أن البند ٢ في هذه المادة تشير مرة أخري إلى نية المشروع في الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة والتى تنص على : في حالة اخضاع سلعة للضريبة أو زيادة فئات الضريبة المفروضة على سلعة معينه يلزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجمله والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد

الموجود لديهم من السلع المشار اليها في اليوم السابق لسريان الضريبة الجديدة أو المزيدة ٠٠٠٠ الخ

١٤- <u>الباب الثالث عشر : أحكام عامة :</u> ويتضمن المواد من ٤٨ – ٥١ والمتعلقة بحظر التصرف في السلع المعفاة من الضريبة ، وحق المصلحة في التصرف في المضبوطات وأدوات التهرب ، والإحالة إلى قانون الجمارك بالنسبة للسلع المستوردة ، وحالات اجازه اسقاط الديون المستحقة للمصلحة على المسجل ، وتشكل لجان تختص بذلك بقرار من الوزير – ونحن نرى أنه يمكن إستمرار هذه الأحكام العامة ، كما أنه يمكن الأضافة اليها بما يتفق والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وهذا ما يمكن رؤيته فى الفصل الثانى .

<u>أما اللائحة التنفيذية</u> للقانون والتى صدرت بقرار وزير المالية رقم ١٦١ لسنة ١٩٩١ ونشرت فى الجريدة الرسمية وبدأ العمل بها أعتباراً من ١٩٩١/٦/١م فإنها تتكون من عدد ٤ مواد إصدار وعدد ١١ فصل تتكون من عدد ٤٣ مادة وتركز على تحديد الإجراءات المتبعة بالنسبة للتنظيم الفنى للضريبة وتفصيل الأمور التى تركها القانون للائحة من أجل بيان ما يجب إتباعه ، وحيث أن اللائحة تكون تابعة للقانون ، فإن معظم أحكامها يمكن إستخدامها عند الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فضلاً عما يمكن اجراؤه من تعديل وإضافة على القانون رقم ١١ سنة ١٩٩١م ومن ثم بالنسبة للائحة .

<u>وتكون النتيجة</u> التى يمكن التوصل اليها أن القانون بأهدافه وخصائصه وإطاره العام يسمح بالأخذ بالضريبة على القيمة مع بعض التعديلات ، ثم نرى مشكلات الضريبة فى المطلب الثانى .

المبحث الثاني

المشكلات التطبيقية للضريبة على المبيعات

أثار تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩٩م بشأن الضريبة العامة على المبيعات إعتبارا من ١٩٩١/٥/٣م وحتى الآن أى ما يقرب من ثمانى سنوات نشوء مجموعه من المشكلات فقد يكون البعض منها نتيجة طبيعية للأخذ بضريبة جديدة يظهر الواقع وجود بعض الثغرات الواجب مواجهتها أو بعض الإجراءات الواجب إتخاذها وقد ترجع بعض المشكلات الأخرى لأسباب تتعلق بالقانون نفسه وعدم وضوحه ٠أو بالتنظيم الفنى للضريبة سواء فيما يتعلق بإجراءات التسجيل وربط وتحديد وتحصيل الضريبة أو تلك المتعلقة بتحديد المادة الخاضعة للضريبة والأعفاءات والخصم والرد ٠٠٠ الخ كما قد ترجع هذه المشكلات الى الجهاز الضريبى وبسبب التعليمات والتفسيرات المتتالية من جانب مصلحة الضرائب على المبيعات ، وجمود وعدم فعالية وكفاءة الأجهزة الضريبية المختصة ، بالإضافة إلى أن جانباً هاما من هذه المشكلات يرجع إلى تقاعس المكلفون والمخاطبون باحكام هذا والقانون عن القيام بالتسجيل والألتزام بما يتطلبه من إجراءات ، وإتباع كافة الوسائل للتهرب من الألتزامات . الضريبية المقررة ٠

لايمكن أن نعرض لكل هذه المشكلات (فهذا أمر لا تسمح به هذه الدراسة وحدود البحث) ولكن سوف نقتصر على مناقشة البعض منها - ومن خلال تناولها فى ضوء تحديد ما إذا كان من الممكن مواجهتها والحد منها عن طريق عن طريق الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، وسوف نعرض لمشكلات حد التسجيل ،

ومشكلات وعاء الضريبة ومشكلات الخصم الضريبي وبعض المشكلات الأخرى في المطالب الأربعة التالية :

المطلب الأول

مشكلات حد التسجيل

لم يضع المشرع تعريفا محددا لما هية حد التسجيل كما فعل بالنسبة لتعريف المكلف والمسجل ... وغيرهم من الإصطلاحات التى وردت فى المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وأكتفى بالإشارة الى حد التسجيل فى مواضع متعددة ومحددة وهى ما تضمنته أحكام المادة الأولى[١] من تعريف المكلف بأنه الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف .... بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون ، كذلك المادة رقم ١٨ والخاصة بالتسجيل وحددت هذه المادة [٢] حد التسجيل بأن تصل المبيعات أو تتجاوز مبلغ ٥٤ الف جنيه فى السنة كما تناولت المادة رقم ١٩ التسجيل الجوازى لهؤلاء الذين لم تبلغ قيمة مبيعاتهم حد التسجيل ، واخيراً الأشاره الى العقوبات المترتبة على عدم التقدم للمصلحة للتسجيل فى المواعيد المقررة وذلك فى المادة رقم ٤٤ ، وقد ترتب على التسجيل وحد التسجيل وجود العديد من المشكلات فى الواقع العملى تتعلق بتصنيف وتحديد المخاطبين بأحكام القانون ، وتصنيف المسجلين الى مسجلين وجوبى ومسجلين جوازى ، والتفرقة بينهما فى إجراءات الألغاء .

---

[١] المادة الأولى من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

[٢] المادة رقم ١٨ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

أ - تصنيف وتحديد المخاطبين بأحكام القانون ١١ لسنة ١٩٩١م

حدد القانون فى مادته الأولى المخاطب بأحكامه وهو المكلف وعرفه بأنه " الشخص الطبيعى أو المعنوى المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى هذا القانون ، وكذلك كل مستورد لسلعه أوخدمة خاضعه للضريبة بغرض الإتجار مهما كان حجم معاملاته "

هنا نجد أن حد التسجيل يعتبر شرطا وركناً فى تعريف المكلف بالنسبة للمنتج الصناعى والتاجر ومؤدى الخدمة ، اما المستورد فشرط التسجيل والتكليف بالنسبة له أن يكون الإستيراد بغرض الإتجار بصرف النظر عن حجد معاملاته ، غير أن المادة الأولى نفسها بعد أن أوردت مراحل تطبيق القانون ذكرت بان يكلف فى المرحلة الأولى المنتج الصناعى ومؤدى الخدمة والمستورد دون إضافة مصطلح بلغت مبيعاته حد التسجيل ، كما أن المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية والتى حددت المخاطبين بأحكام القانون وهم المنتج الصناعى ومؤدى الخدمة ، والمستورد ، ومنتج سلع الجدول رقم (١) ووكيل التوزيع المساعد للمسجل مهما بلغت حجم مبيعاتهم ماعدا المنتج الصناعى .

ويستفاد من ذلك أن حد التسجيل شرط أساسى للتكليف (بالنسبة للمنتج الصناعى) غير ان المشرع جعل التكليف طبقا لمراحل تطبيق القانون وليس طبقا لحد التسجيل . وأدى ذلك الى نوع من الخلط والأضطراب وعدم الوضوح ووجود نوعين من المخاطبين بأحكام القانون هما المكلفين والمسجلين ، ونحن نرى ان المشرع قد قصد ذلك حتى

يسمح القانون بفتح المجال للتسجيل فى المراحل التالية لتطبيق ذلك القانون ومن ثم يكون ذلك أحد العوامل المساعدة فى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة عند الإنتقال الى المرحلتين الثانية والثالثه .

لكن الواقع العملى أقر مبدأ وحدة حد التسجيل وحد التكليف وذلك خلافاً لما اراده المشرع وترتب على ذلك عدة مشاكل تتمثل فيما يلى :[1]

١- **<u>وجود مكلفين غير مسجلين</u>** لايتعلق الأمر هنا بما قصده المشرع من وجود مكلفين فى المرحلتين الثانية والثالثة فهم غير مخاطبين فى الوقت الحالى بأحكام القانون ، ولكن المقصود أن التطبيق العملى أظهر وجود مكلفين فى المرحلة الأولى بلغ كل منهم حد التسجيل ولكنه لم يتقدم للتسجيل وهى مشكلة تتعلق بسلوك هؤلاء المكلفون وإلتزامهم الإختيارى الأرادى ومبادرتهم ووعيهم الضريبى وهذا يعد من أخطر ما يؤثر فى المجتمع الضريبى ، وسلطة المصلحة إزاء هؤلاء محدودة كما أنهم يلجأون الى كل الوسائل من اجل إخفاء رقم مبيعاتهم ويدخلون فى منازعات مستمرة ، ولا يمكن حملهم على التسجيل إلا إذا تمكنت مصلحة الضرائب على المبيعات من الحصول على مستندات مؤيدة للأدعاء بجريمة التهرب الضريبى وهو أمر فى غاية الصعوبة حيث تتم معظم التعاملات فى السوق دون مستندات .

---

(١) ١- أعتمدنا فى تقديم وتحليل هذه المشكلات على متابعة قرارات ومنشورات والتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب على المبيعات ، وهى متنوعة من عام ١٩٩١ حتى ١٩٩٨ ، وأبحاث المؤتمرات الضريبية سواء فى جمعية الضرائب المصرية ، او المعاهد العلمية المتخصصة وخصوصاً المؤتمر الضريبى السابع حول المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات كلية التجاره جامعة عين شمس ، ٣٥ ، ٣٦ نوفمبر ١٩٩٥

٢- **وجود مسجلين غير مكلفين :**

تمثل الوجه الأخر للمشكلة السابقة ، وهنا نجد أن المسجلين غير المكلفين غالبا ما يتم تسجيلهم جوازيا حيث لم يصلون الى حد التسجيل ، وقد يكون الهدف وجود تعاملات لهم مع الجهات الحكومية تستلزم هذا التسجيل للحصول على الأعفاءات المقررة ٠٠ ولكن التطبيق العملى أظهر أن المأموريات المختلفة لضرائب المبيعات تعمل على توسيع قاعدة المسجلين غير المكلفين من اجل تحقيق أهداف المصلحة بالنسبة لعدد المسجلين المطلوب تسجيلهم شهرياً ٠

٣- **إعتبار حد التسجيل حد أعفاء :**

حيث يعتقد المسجلون فى بدايات تطبيق القانون أن حد التسجيل هو حد إعفاء لحجم المبيعات وأن المطلوب منهم المحاسبة بعد هذا الحجم من المبيعات ، وقد كان لذلك تأثير سلبى على الحصيلة ، وإذا كان ذلك غير صحيح ، فيتعين بيان ذلك بوضوح أكثر ، وقد يستلزم البحث عن جعل التسجيل وجوبى ويرتبط بعوامل أخرى وليس حد التسجيل فالواقع العملى يشير الى أن أغلب المعاملات (المبيعات) التى تكون أقل من ٥٤ الف جنيه تكون نسبة التهرب الضريبى شأنها كبيرة جدا ٠

٤-**تحول ضريبة المبيعات الى الأخذ بميكانزم الضريبة المباشرة :**

يحدث ذلك فى بعض الأحوال ، وينشأ ذلك من احساس المسجلين غير المكلفين أو غير القادرين على التحكم فى سوق السلع والخدمات بعدم القدرة على تحصيل الضريبة وتوريدها مما يدفعهم الى تحمل عبء هذه الضريبة نتيجة عدم القدرة على المنافسة من خلال إرتفاع أثمان السلع التى ينتجونها أو الخدمات التى يؤدونها مما يجعلهم يفقدون

الثقة فى نظام الضريبة ، ولا شك أن الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن يقدم حلولا لذلك .

ب: تصنيف المسجلين الى مسجلين وجوبى ومسجلين جوازى:

أوجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فى مادته رقم ١٨ التسجيل الوجوبى على كل شخص طبيعى أو معنوى من المنتجين الصناعيين أو مؤدو الخدمات التى بلغت مبيعات كل منهم حد التسجيل وهو مبلغ ٥٤ ألف جنيه ... الخ " أما التسجيل الجوازى فقد جاء طبقا للمادة رقم ١٩ والتى تقرر بأنه يجوز لكل شخص طبيعى أو معنوى لم يبلغ حد التسجيل أن يتقدم للمصلحة للتسجيل .. ويعتبر من المخاطبين بأحكام هذا القانون .

لذلك فإن حد التسجيل هو أساس التفرقة بين المسجلين وجوبيا والمسجلين جوازيا ، وكما رأينا فقد جعلت اللائحة التنفيذية حد التسجيل أساسا للمكلفين المخاطبين بالقانون ، ومن ثم أصبح حد التسجيل فى الواقع العملى حدا للتكليف على غير رغبة المشرع كما رأينا فى النقطة السابقة " وهذه التفرقة ليس لها أساس من المنطق فى ظل المشاكل التى أثارها حد التسجيل فى الواقع العملى حيث أن المشرع لم يحفز المسجلين جوازيا للتسجيل بل حضهم على عدم التسجيل فى فقرته الأخيرة من المادة ١٩ " ويعتبر فى حالة تسجيله من المكلفين المخاطبين بأحكام القانون " وكذلك لم يردع المسجلين وجوبيا حين تخلفهم عن التقدم للتسجيل .

ح- التفرقة بين المسجلين وجوبيا والمسجلين جوازيا فى إجراءات الإلغاء :

قررت المادة ٢٢ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بأنه : "يجوز لرئيس المصلحة أن يلغى التسجيل فى الحالات وبالشروط التى تحددها اللائحة التنفيذية وقد أوردت اللائحة فى المادة رقم ١٧ الحالات والشروط المطلوبة لإلغاء التسجيل ، حيث حددت شرط التوقف عن ممارسة النشاط أو تصفيته كشرط لإلغاء التسجيل وجوبيا ... غير أنها أوردت فى بنود أخرى شرط ثبوت عدم ممارسة النشاط الوارد بطلب التسجيل كشرط لإلغاء التسجيل الجوازى ، وأباحت الغاء تسجيل المسجل وجوبيا فى حالة إنخفاض حجم مبيعاته عن حد التسجيل وهو ٥٤ الف جنيه ، وعلى ذلك فلكى يحصل المسجل جوازيا على الموافقة بالإلغاء لابد من إلغاء نشاطه وتصفيته ، أما المسجل وجوبيا فلا يشترط له ذلك وإنما يباح له الأستمرار فى مزاولة النشاط الخاضع للضريبة بعد الإلغاء .

ويترتب على هذه التفرقة أن يتحمل المسجلين جوازيا عبء الضريبة كأنها ضريبة مباشرة لأنهم يكونون فى وضع لا يتمكنون فيه من السيطرة على سوق السلعة أو الخدمة أو التحكم فى الأثمان ومن ثم يتحملون عبء الضريبه ، ولا يكون أمامهم بديل سوى تصفية أنشطتهم التى تخضع للضريبة حتى يمكن التخلص من عبئها وبذلك تلعب ضريبة المبيعات دورا فى تصفية السوق من المشروعات الصغيرة التى تسعى الدولة الى تشجيعها ، وينجم عن ذلك الأحساس بعدم عدالة الضريبة ، وكثرة المنازعات القضائية بين هؤلاء المسجلون والمصلحة .

المطلب الثانى

مشكلات وعاء الضريبة

يقصد بوعاء الضريبة : المادة الخاضعة للضريبة وقد نشأت فيما يتعلق بها عدة مشكلات منها ما يتعلق بالسلع والخدمات المفروض عليها الضريبة ، وما يتعلق بالواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات سواء بالنسبة للسلع أو الخدمات ، وكذلك ما يتعلق بالقيمة الخاضعة للضريبة ، وسنرى ذلك بالتوالى :

أ- المشكلات المتعلقة بالسلع والخدمات المفروض عليها الضريبة :

١- **بالنسبة للسلع** : نصت المادة الثانية على ان : " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة محليا والمستوردة إلا ما يستثنى بنص خاص ، وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ، ويكون فرض الضريبة بسعر صفر على السلع والخدمات التى يتم تصديرها للخارج طبقا للشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية " .

لذلك فإن جميع السلع المصنعة محليه كانت أو مستورده خاضعة للضريبة إلا ما يتم إستثناؤه بنص خاص ، وقد ثارت فى الواقع العملى مشكلة بالنسبة للسلع الرأسمالية [١] بصفة عامة وخاصة السلع الرأسمالية المستوردة وطالب البعض بإعفاءها من الخضوع للضريبة والرد طبقا

---

(١) - د. حسن محمد كمال ، د. سعيد عبد المنعم : الضريبة العامة على المبيعات " القاهرة " بدون دار نشر ، ١٩٩٩ صـ ٤٧)

(٢) د. سعيد عبد المنعم : بعض مشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات ،السلع الرأسمالية التصدير ، نظام الخصم ، المؤتمر الضريبى السابع عن المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات نوفمبر ١٩٩٥ كلية التجارة جامعة عين شمس صـ ٣ - صـ ٩

لنصوص القانون أن الضريبة تفرض على المستورد أيا كانت السلع المستوردة بغرض الأتجار ثم أن اعفاء السلع الرأسمالية المستوردة كان سيضر بالسلع الرأسمالية المنتجة محلياً ، بمعنى أن مكونات هذه السلع سوف تخضع لضريبة المبيعات ولن يتمكن المصنع المنتج لها خصم هذه الضريبة أو استردادها بينما يعفى منها السلع المستوردة مما سيكون فى وضع تنافس أفضل ٠

ثم نشأ فى الواقع العملى إتجاه يطالب بخصم الضريبة على السلع الرأسمالية من الضريبة المستحقة على مبيعات المنتج وهذا ما اخذت به العديد من الدول ، ويعد أكثر الحلول معقولية وينشأ عن الأخذ بالضريبة على القيمة لمضافة وهو ما نطالب به ، إلا أن المشكلة هى أن المنتج سوف يقوم بالسداد الفورى للضريبة عند الأفراج الجمركى ويقوم بخصمها على عدد من السنوات وفقاً لعمرها الأفتراضى وبالتالى فإن تكلفة السداد المباشر قد تكون كبيرة ، ونحن نطالب بتطبيق مبدأ الخصم (القيمة المضافة) كما ذكرنا ، ويتعين التوصل الى الأسلوب الأفضل فى معاملة هذه السلع ضريبيا بالتشاور مع رجال الأعمال ٠

٢- **بالنسبة للخدمات** : قررت المادة ٨ فقرة ٢على أن تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون وهى عد " ٧" خدمات وحيث أن المادة ٣ فقرة ٣ تجيز لرئيس الجمهورية الحق فى تعديل الجدول رقم (٢) بالإضافة أو الحذف ، فقد تم إضافة الخدمات من ٨- ١١ بقرار رئيس الجمهورية رقم ٧٧ لسنة ١٩٩٢ ، والخدمات من ١٢ – ١٥ بالقرار الجمهورى رقم ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣ ، والخدمات من ١٦-١٧ بالقرار الجمهورى رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٤ ٠

وقد أثارت ولاتزال خدمات التشغيل للغير العديد من المشكلات والمنازعات المستمرة بين المصلحة والممولين بتحديد ماهيتها ومدى خضوعها للضريبة وحيث أن المصلحة قد وضعت عدة شروط تتعلق بها هى :

١- أن ينصب التشغيل على سلعه .
٢- أن تكون السلعة محل التشغيل مملوكة للغير .د
٣- أن يترتب على التشغيل تحويل أجزاء الأجهزة المادة الى منتج جديد أوتغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها وكذلك تركيب الأجهزة ... طبقا لتعريف التصنيع .
٤- أن يبلغ المقابل الذى يحصل عليه مؤدى الخدمة حد التسجيل وهو ٥٤ الف جنيه .

ومن الواضح أن الشروط السابقة تتعلق بالمنتج الصناعى فصدرت تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات رقم (٣) لسنة ١٩٩٣م بشأن الأستفسارات عن خدمات التشغيل للغير ، وأدخلت فيها خدمات التصليح والصيانة والتركيب والمقاولة

وقد أثار إدخال المقاولات ضمن خدمات التشغيل للغير وإخضاعها لضريبة المبيعات خلافا شديدا ونشأ بسببه العديد من القضايا والمنازعات ، وطالب معظم الفقهاء [1] والخبراء والمتخصصين بعدم إخضاع نشاط المقاولة للضريبة لمخالفته كتاب وزير المالية فى ١٩٩٢/٢/١٠م لوزير التعمير والذى افاد بان نشاط المقاولات غير خاضعة للضريبة ، كما ذهبت الجمعية العمومية لمجلس الدولة فى فتواها رقم ٢٤٩٥/٢/٣٧

---

(١) د. زكريا بيومى : ضريبة المبيعات على خدمات التشغيل للغير : المشاكل والحلول محاضرات ، دبلوم العلوم الإقتصادية والمالية حقوق الإسكندرية ، ١٩٩٧ / ١٩٩٨ ص ٦-٩

الصادر فى ١٩٩٤/١٢/٢٨ م بأن أعمال المقاولة لاتخضـــع للضريبـــة العامة على المبيعات ، كما أن أعمال المقاولات لاينصب علـــى سـلعة وإنما ينصب على عقارات ، وأن نشاطها يعتبر نشاط حرفـــى ولا يعـد تصنيعا وكذلك من غير المتصور فرض ضريبة المبيعـــات علـــى أجـور المصنعية التى تحصل عليها هذه الشركات لأنها لا تمثل إنتاجا سلعيا .

وقد صدر القانون ٢ لسنة ١٩٩٧ الذى يقضى بإعتبار كافـــة القـــرارات الجمهورية الصادره من سنة ١٩٩١ إلى سنة ١٩٩٧ قوانين لتلاقى الطعـــن بعدم دستورية هذه القرارات وهو ما يطالب به كافـــة المموليـــن أطـــراف المنازعات مع مصلحة الضرائب على المبيعات (ولن نعلق على ذلـــك هنا وسوف نعرض لذلك في موضوع أخر) ، وقد تأيد الرأى السابق بحكم محكمة الإستئناف بينى سويف[1] رقم ٦ لسنة ٢٢ ق ببنى ســـويف مأموريـــة المنيا الذى قضى بتأييد الحكم المستأنف والذى قضى بعدم أحقيـــة مصلحـــة الضرائب على المبيعات في المطالبة بضريبة المبيعات على أعمال المطعـــون ضده في المقاولات وصدر الحكم في ١٩٩٧/٤/١ .

هذا وقد تم الطعن بالنقض في هـــذا الحكـــم بواســـطة وزيـــر الماليـــة مأمورية ضرائب مبيعات المنيا في ١٩٩٧/٥/٢٩م تحت رقم ٥٦١ لســـنة ٦٧ ق ، وأصدرت محكمة النقض حكمها الشهير في ٢٦ أكتوبـــر ١٩٩٨ *[2] جاء فيه أن الخدمات المضافة إلى الجدول رقم (٢) تحت بند (١١) وهـــى خدمات التشغيل للغير " جاءت عامة مطلقة بحيث تتســـع لكافـــة خدمـــات التشغيل التى تؤدى لصالح الغير ، إذا لم يخص المشرع خدمات معينه منـــها الخضوع لضريبة المبيعات دون خدمات أخرى ، وبالتالى فإن قصر تطبيقـــها

---

[1] راجع صورة هذا الحكم رقم ٦ لسنة ٢٢ ق بنى سيف
[2] راجع صورة هذا الحكم رقم ٥٦١ لسنة ٦٧ محكمة النقض

على الخدمات المسماة الواردة بالجدول يعتبر تقييدا لمطلق النص وتخصيص لعمومة بغير مخصص وهو ما لايجوز ، ومن ثم فإن كافة الخدمات التي تؤدى للغير مقابل أجر يخضع لضريبة المبيعات متى توافرت شروط تطبيقها ، ولما كان ماتقدم ، وكانت المقاولة عقد يتعهد بمقتضاه أحد المتعاقدين أن يؤدى عملا ماديا للمتعاقد الأخر ، وهذه الأعمال تختلف من مقاوله إلى اخرى اختلافا بينا وتتنوع تنوعا كبيرا - فإذا تعهد المقاول بتقديم العمل والماده معا فإن أحكام المقاولة تنطبق على العمل فحسب ، وهو ما يندرج ضمن عبارة " خدمات التشغيل للغير " وإذ خالف الحكم المطعون فيه هذا النظر وجرى في قضائة على عدم انصراف عبارة " خدمات التشغيل للغير " إلى عقود المقاولة ورتب على ذلك عدم خضوعها للضريبة العامة على المبيعات فإنه يكون معيبا بالخطأ في تطبيق القانون بما يوجب نقضه لذلك نقضت المحكمة الحكم المطعون فيه ، وحكمت في موضوع الاستئناف رقم ٦ لسنة ٢٢ ق بنى سويف مأمورية المنيا بالغاء الحكم المستأنف وبرفض الدعوى .

ونحن نتفق مع ما ذهب اليه حكم محكمة النقض ، ولكن يقتضى الأمر أن يكون القانون أكثر وضوحا في صياغته وتحديده للخدمات الخاصة بالتشغيل للغير وغير ذلك من الخدمات الواجب اخضاعها للضريبة عند الانتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة .

ب- **المشكلات المتعلقة بالواقعة المنشئه للضريبة والقيمة المتخذه اساسا لحساب الضريبة :**

نقض المادة رقم ٦ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ بأن الواقعة المنشئة للضريبة بصفة عامة هى واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة ، وتضمنت نفس المادة فقره تقضى بأنه يعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي

من التصرفات الشخصية كالهبة أو التبرع أو الإهداء ، أما بالنسبة للسلع المستوردة فإن الواقعة المنشئة للضريبة على المبيعات بالنسبة لها هى الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية عليها • وقد ترتب على ذلك مشكلة في الواقع العملى حيث يطالب المستوردون بالاكتفاء بالضريبة المدفوعة بالجمارك فقط دون محاسبتهم عند البيع الأول •

ويعنى ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة أصلا هى البيع سواء كانت السلعة محلية أو مستوردة أما تحصيل الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي فإنه تحصيل مؤقت أريد به تعجيل وتسهيل حصول الدولة على أكبر قدر ممكن من هذه الضريبة التي تستحق بعد ذلك بمناسبة البيع ، وبالتالى يحق للمستورد في حالة الاستيراد بغرض الاتجار أن يخصم من الضريبة التى يقوم بتحصيلها عند البيع الأول ما سبق أن سدده من ضريبة عند الافراج الجمركي ، ويكون ملتزما أمام مصلحة الضرائب على المبيعات بأن يسدد الفرق الموجب بين الضريبة التى يحصلها من المشتري وما سبق أن سدده وقد اصدرت مصلحة الضرائب على المبيعات في ١٩٩٣/٣/١٠م تعليمات تنفيذية بخصوص تطبيق المنشور رقم ١٠ الصادر في ١٩٩٢/٢/٢٥م وأوضحت فيه أن الضريبة المسددة عند الافراج الجمركى هى الحد الأدنى لضريبة المبيعات ما لم يكن قد تم البيع الأول للمستورد بقيمة أعلى من القيمة عند الافراج الجمركي اذ يلتزم المستورد في هذه الحالة بسداد الفرق بين الضريبة المستحقة على هذا البيع وما سبق سداده من ضريبة في مرحلة الافراج الجمركى • وقد أشارت هذه التعليمات أن هناك واقعتين منفصلتين للضريبة *٣ (١).

---

(١) المنشور رقم (١٠) الصادر في ١٩٩٢/٣/٢٥ وتعليمات المصلحة في ١٩٩٣/٣/١٠

الأولى : عند الإفراج الجمركى وتعتبر واقعة نهائية ، ويكون وعاء الضريبة فيها معادلا لقيمة السلعة (سيف) مضافا إليها الرسوم الجمركية ، وأنه لا يجوز الطعن في شأنها أمام المصلحة ، ولكن يرجع في أي أمر من أمورها لمصلحة الجمارك .

الثانية : عند البيع في السوق المحلى ويكون وعاء الضريبة شاملا لكافة المصاريف الأخرى التى تصرف على السلعة حتى بيعها كمصاريف النقل والتخزين والتحميل والإعلان وغيرها بالإضافة إلى هامش الربح ، وتحصل الضريبة على هذه القيمة باعتبارها القيمة المضافة التى تستحق عنها الضريبة عند البيع الأول ، ولا يسرى بشأنها أى خصم باعتبارها واقعة منفصلة عن واقعة الافراج الجمركي أما بالنسبة للخدمات فقد فرق المشرع بين الخدمات ذات الطبيعة المستمرة وهى التي تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة فيها بإصدار الفاتورة كخدمات التليفون والتى صدر بها قرارى وزير المالية أرقام ٢٥١ لسنة ١٩٩١ ، ١٤٤ لسنة ١٩٩٢ ، وبين الخدمات الأخرى وقد تركت للأحكام العامة التى وردت بالمادة الأولى وتكون الواقعة المنشئة للضريبة فيها أما تقديم الخدمة أو دفع جزء من الثمن أو كل الثمن ، كما تثور مشكلة الضريبة الإضافية المستحقة على السداد الذى تقوم به جهات الإسناد للضريبة على المقاولات حيث تعتبر الواقعة المنشئة لضريبة هى واقعة تقديم المستخلص للصرف وليست واقعة صرف المستخلص نفسه ، والتساؤل هو من يتحمل هذه الضريبة هل المقاول أم جهة الاسناد ؟

المطلب الثالث

مشكلات الخصم الضريبي

يعتبر الخصم الضريبي أحد أهم آليات تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات ، كما يعد أحد سماته الأساسية التى تميزه عن القوانين السابقة عليه ، وإذا كان أحد الأساليب الرقابية الهامة في تطبيق ضريبة المبيعات كما يعمل على تجنب الازدواج الضريبي ومحاربة التهرب الضريبي فإننا نرى أنه كذلك أحد أهم مؤشرات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة تقوم كما رأينا على الخصم غير المباشر (ضريبة من ضريبة) والتى يمكن الأخذ بها بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة وسنرى ماهية الخصم الضريبي وشروطه ثم المشكلات المترتبة عليه

ماهية الخصم الضريبي وشروطه :

طبقا لنص المادة ٢٣ من قانون ضريبة المبيعات فإن الخصم الضريبى يعنى أن للمسجل عند حساب الضريبة المستحقة على مبيعاته أن يخصم منها ما سبق سدادة أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعه بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود وبالشروط والأوضاع التى حددها اللائحة التنفيذية ولا يسرى الخصم في الفترة الأخيرة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرفق بالقانون .

وقد حددت اللائحة التنفيذية في المادة ١٨ أوضاع وشروط خصم الضريبة كما يلي :-

١ - المردودات من المبيعات : يحق للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من اجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته ما سبق تحميله من ضريبة على مردودات مبيعاته وفقا للشروط الآتية :-

- إلا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة .

- أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلا وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل وتم رد قيمتها الى المشترى بما فيها الضريبة ، أو تم تعليتها لحسابه بدفاتر المسجل .

- يصدر المسجل إشعار خصم إضافة مؤرخ ويحمل رقم مسلسل مثبت مع كل البيانات .

٢- **المدخلات** : يمكن للمسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته الضريبية على مدخلاته كما يلي:

- ماسبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محليا إذا ما كانت جميع مبيعاته خاضعة للضريبة بشرط حيازته لفواتير ضريبية بتلك المبالغ .
- ماسبق سداده من ضريبة على السلع المستورده خلال الفترة الضريبية وفقا لبيانات شهادة الأجراءات الجمركية .
- إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهريا حتى يتم استنفاذها .

أما شروط خصم الضريبة فتتمثل فيما يلي :

- حيازة فواتير ضريبية تؤيد سبق سداد الضريبة المطلوب خصمها .
- ألا تكون هذه الضريبة مسددة (أو محملة) على سلع الجدول رقم (١)

- ألا تكون الضريبة السابق سدادها تخص خدمة من خدمات الجدول رقم (٢)
- أن توجد لدى المسجل دوره مستندية كاملة ودقيقة ٠

أ- المشكلات المترتبة على نظام خصم الضريبة :

لقد ترتب على ضرورة وجود فواتير ضريبية ، ودوره مستندية كاملة ودقيقة ، من بين شروط الخصم الضريبي نشأة الكثير من المشكلات في الرقابة الواجبة ، وحيث أن جملة مبيعات وأرقام أعمال المسجلين تتفاوت ، كما ان التزاماتهم بأداء الضريبة ووعيهم في هذا الخصوص بالقيام مما يفرضه القانون من واجبات وإجراءات تتفاوت بطبيعة الحال ، بالإضافة الى تعدد مراحل إنتاج وتوزيع السلع المصنعة الخاضعة للضريبة كما في صناعة الغزل والنسيج والملابس الجاهزة كل ذلك ترتب عليه العديد من المشكلات في الواقع العملي ٠

من بين هذه المشكلات عدم قدرة المسجل على تقديم فواتير ضريبية تؤيد سبق سداد الضريبة على المدخلات نتيجة شرائها من تجار غير مخاطبين بأحكام القانون رقم ١١ لسنة ٩١ في مرحلته الأولى عدم إمكان خصم الضريبة ومن ثم تحمل عبء الضريبة كلها مرة أخرى ، وقد بادرت مصلحة الضرائب على المبيعات بعقد مجموعة من الإتفاقيات الحكمية [١] مع العديد من أصحاب الصناعات ، والغرف التجارية والإتحادات المهنية ، وجمعيات رجال الأعمال ، تقر فيها المصلحة بسبق سداد الضريبة على المدخلات بالنسبة لهذه السلع

---

(١) مجموعة من التعليمات والمنشورات والدراسات والإتفاقيات الصادرة من مصلحة الضرائب على المبيعات في سنوات متفرقة من عام ١٩٩١ وحتى عام ١٩٩٨م ، وآخرها الأتفاق مع جمعية رجال الأعمال الأسكندرية بشأن خدمات النقل البحري في ٣٠ مارس

الخاضعة للإتفاقيات ، ومن أمثلتها إتفاقية صناعة الأخشـــاب حيـث أعتبرت المصلحة أن ٧٠% من المدخلات سبق سداد الضريبة عليــها عند الإستيراد ومن ثم تصبح القيمة الخاضعة للضريبة هى نسـبة ٣٠% فقط من قيمة السـلع المباعــة وإتفاقيــة الصناعــات الجلديــة حـــددت ٦٥%كمدخلات سبق سداد الضريبة عليها عنــد الإسـتيراد أو عمليـات الدباغة وأن القيمة الخاضعة للضريبة هى نسبة ٣٥% من قيمة المبيعات ، كما توصلت المصلحة الى إتفاق مع غرفة الصناعة النسيجية يحـــدد القيمة المضافة على العزول .

أما بالنسبة للخدمات فعلى الرغم من أن الضريبة علـــى المدخـلات بالنسبة للخدمات لاتخصم طبقا لأحكام القانون رقم ١١ لسـنة ١٩٩١م إلا أن المصلحة قد عقدت إتفاقية مماثلة بالنسبة للمقاولات على أعتبـار أن القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة للخدمات هى المقابل الذى يحصل عليـه مؤدى الخدمة وليس قيمة الخدمة كاملة ، وعقدت المصلحة إتفاقية مـع الإتحاد المصرى للمقاولين حيث تم الإتفاق على أن مقابل الخدمة بالنســبة لمقاولات الخدمات والصرف الصحى والمياه ٢٠% من قيمة المقاولــة ، وبالنسبة لمقاولات المبانى ٢٩% وتخضع هذه القيم للضريبة العامة على المبيعات بنسبة ١٠%

كما توصل إتفاق بشأن مشكلة خدمات النقل البحرى الناتجــة عـن تحصيل ضرائب مبيعات مرتين على النولـون البحـرى سـواء كـان مدفوعا بالخارج أو الداخل وهو ما يمثل ازدواج ضريبى كما أن هـــذا الأمر يعنى عدم السماح للممول الذى يدفع ضريبة المبيعات على هــذه الخدمات بخصمها عند بيع السلعة التى أديت فى شـــأنها هــذه الخدمــة ويمثل ذلك عائقا ضد الصادرات المصرية وسيتسبب فى إرتفاع إضـــافى فى التكلفة ومما يؤدى الى تحميل المستهلك المحلى عبئا إضافيــا فـــى

حالة البيع فى السوق المحلية ، وقد تم عرض هذه المشكلة على اللجنة العليا لتطوير العمل ورفع مستوى الأداء فى المصالح الإيرادية لوزارة المالية فى ١٩٩٩/٣/١١م ، ووافقت اللجنة على وقف تحصيل ضريبة المبيعات على خدمة النولون البحرى لما يشوبه من إزدواجية إعتبارا من ١٩٩٩/٣/١٣م دون الإخلال بما يلى : [١]

١- ما تقضى به المادة ١١ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فى شأن تقدير قيمة السلع المستوردة من الخارج فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك .

٢-تحصيل الضريبة على المبيعات على خدمات الشحن والتفريغ الأخرى التي تؤدى على البضائع الواردة .

ونحن نرى أن تطبيق الخصم الضريبى أحد أهم الآليات المتعلقة بالتنظيم الفنى للضريبة على المبيعات ويمثل شرطا هاما للأنتقال للضريبة على القيمة المضافة التى تقوم فى جوهرها على الخصم الضريبى ، ونحن نؤيد مصلحة الضرائب على المبيعات فيما أتخذته من عقد إتفاقيات مع أصحاب الشأن والهيئات والإتحادات والغرف التى تمثلهم ونأمل أن تشمل كل أنواع الإنتاج والخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة مثل المخابز والمضارب ، والصناعات الكيماوية ، وصناعة الطوب الأسمنتى والطفلى والبلاط وغيرها حتى تتاح لهم خصم الضرائب على المدخلات كغيرهم عن طريق الأتفاق الحكمى وما يترتب على ذلك من تجنب الأزدواج الضريبى ومواجهة التهرب الضريبى .

---

[١] جريدة الأهرام اليومية ١٤ مارس ١٩٩٩م

المطلب الرابع

بعض المشكلات الأخرى

أدى التطبيق العملى للضريبة على المبيعات الى وجود بعض المشكلات الأخرى بجانب المشكلات الثلاث الرئيسية السابق بيانها ، ويمكن أن نتناول البعض منها كما يلى :

- مشكلة السلع التى تم التعاقد على توريدها قبل ١٩٩١/٥/٣م وقد تم حلها بواسطة المصلحة .
- المشكلة التى تنشأ عن البيع بالأجل أو بالتقسيط. وهنا يجب الا يطالب المنتج البائع إلا بتوريد الضريبة عن ذلك الجزء الذى يتم تحصيله فعلا من قيمة السلعة إستنادا الى المادة ١١ من القانون والتى تنص على القيمة الواجبة الأقرار عنها والتى تتخذ أساسا لربط الضريبة هى القيمة المدفوعة فعلا و يمكن إعتبار إيصالات السداد التى تحصل تدريجيا فى حكم الفواتير الضريبية وتحمل بقيمة الضريبة المستحقة على كل منها وتحصل وتورد بمعرفة البائع الى المصلحة .
- المشكلة الناشئة عن عدم النص فى القانون على القضاء المختص بنظر منازعات [١] ضريبية بحجة أن التحكيم نهاية مرحلة ، والذى ينبغى التأكيد عليه هو إختصاص محكمة القضاء الإدارى بنظر الطعن فى قرار لجنة التحكيم بإعتباره قرار إداريا .

---

[١] د. زكريا محمد بيومى : شرح قانون ضريبة المبيعات ، المرجع السابق ذكره ١٨٧ - ص ١٨٩

المشكلة القانونية المتعلقة بالتفويض والإصدار في ضريبة المبيعات (٢)

تضمن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بعض المواد التي تجيز التفويض التشريعي فى غير حالاته الإستثنائية المقررة في الدستور ، كما تسمح لقرارات تنفيذية رئاسية أو وزارية بتنظيم أحكام أساسية فى ضريبة المبيعات كان يجب أن تنظم بقانون وهذه المواد هي : المادة ٣ فقرة ٣ ، ٤ والتى تنص على أنه" يجوز بقرار من رئيس الجمهورية إعفاء بعض السلع من الضريبة ، وتعديل سعر الضريبة على بعض السلع ، كما يجوز لرئيس الجمهورية تعديل الجدولين رقم (١) و(٢) المرفقين ٠٠٠ والمادة (٤) فقرة ٢ ، والتي تقرر بأنه يجوز بقرار من رئيس الجمهورية الإنتقال فى تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع الى المرحلة الثانية أو الثالثة حسب الأحوال .

من الواضح طبقا للنصوص السابقة أن القانون قد فوض رئيس الجمهورية بفرض ضريبة على بعض السلع لم تكن خاضعة للضريبة طبقا للقانون ، وكذلك نص على حقه فى إعفاء بعض السلع من الخضوع للضريبة بعد أن كانت خاضعة ، كذلك زيادة أوانقاص سعر الضريبة على بعض السلع بعد أن كانت خاضعة للضريبة بسعر محدد بالقانون ، كذلك تفويض رئيس الجمهورية بقرار منه بإخضاع فئة من الفئات للخضوع للضريبة لم تكن خاضعة بنص القانون ، فضلا

---

(٣) المنازعات الضريبية فى إطار الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة دكتوراه مقدمة من محمود إبراهيم حسن ، كلية الحقوق - جامعة الأسكندرية ١٩٩٨ ص ٩١ - ص ٩٤

- د. عطيه عبد الحليم صقر : الآثار المالية والإقتصادية المترتبة على الحكام الدستورية فى مجال الضرائب ، جامعة الزهر ، ١٩٩٦ ص ٦٩ - ص ٨٤

عن تفويض رئيس الجمهورية بقرار منه فى تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع فى مرحلتها الثانية الخاصة بتجار الجملة ، ومرحلتها الثالثة الخاصة بتجار التجزئة .

إن هذه المواد تعتبر مخالفة للدستور لأنها تسمح للسلطة التنفيذية بفرض ضريبة أو تعديلها أو الغاؤها بقرار من رئيس الجمهورية وذلك إختصاص أصيل للسلطة التشريعية طبقاً للدستور (لا تفرض الضريبة إلا بقانون) لا يجوز التفويض فيه ، ثم أن التفويض الوارد فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م تفويض مسبق وغير محدد المدة ، ولا تتوافر بالنسبة له حالة الضرورة أو حالة الأستعجال التى يخشى منها على الأقتصاد القومى ، ومن ثم يعد ذلك تنازلاً من السلطة التشريعية لحق من حقوقها الى السلطة التنفيذية تقرره كيفما تشاء مما يؤدى الى بطلان هذه المواد الخاصة بالتفويض ، والمنازعة فى جميع القرارات الرئاسية التى صدرت وعدم دستوريتها .

وقد صدر القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧م ونص فى المادة منه على الغاء الفقرتين ٣ ، ٤ من المادة ٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ، وهذا إعتراف من المشرع بعدم دستورية هاتين الفقرتين ، ويتعين أن يلغى أيضا الفقرة ٢ من المادة ٤ لعدم دستوريتها ، غير أن القانون ٢ لسنة ١٩٩٧م قد وقع فى خطأ كبير بتقريره سريان القرارات الرئاسية محل النزاع بأثر رجعى منذ تاريخ صدورها وليس من تاريخ صدور القانون .

- مشكلة مردودات المبيعات التالفة فهى كثيرا ما تثير منازعات بين المصلحة والمكلفين ويتعين وضع معايير مبسطة للتفرقة بين مسموحات المبيعات ومردوداتها وكذلك التلف الطبيعى وغير الطبيعى .

- وقد ثارت أخيرا مشكلة إسترداد ضرائب المبيعات المدفوعة مسبقا عن مستلزمات الإنتاج في حالة التلف أو الهلاك أو الحريق والذى حدث فعلا في أحد المصانع ورفضت مصلحة الضرائب مؤكدة أن هذه الحالات لم ترد من القانون ، ورأى البعض [١] أن الأصل في القانون أنه يمكن خصم الضريبة على مستلزمات الإنتاج إذ تم إستخدامها فعلا في إنتاج سلع خاصة لضريبة المبيعات سواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها ، كما لايجوز أن تثرى المصلحة على حساب الممول الذى وفى بكل إلتزاماته ، ويجب لمصلحة المجتمع الضريبى كله أن تنظر المصلحة في هذه المسائل محاولة إيجاد حلولها لها وهناك رأى [٢] آخر ونحن نتفق معه في المطالبة بتعديل تشريعى يتضمن نصا في قانون ضريبة المبيعات (ويمكن أن يكون ذلك بمناسبة الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة) على حق المسجل في أن يسترد ضرائبه التى دفعها في حالة السرقة أو الحريق وذلك لتخفيف الأعباء عن المنتجين في هذه الحالات ، كما يمكن للممول إسترداد ما دفع من ضرائب على مدخلاته التى لم تستخدم في عملية الإنتاج أسوة بقانون ضرائب الدخل ، إذ تقوم مصلحة الضرائب العامة بإعتماد جميع خسائر الحريق وخصمها من الضريبة المستحقة على الممول .

---

[١] د. زكريا بيومى - جريدة الأهرام اليومية ١٩٩٨/٤/٢٧م

[٢] د. سعيد عبد المنعم ، أ. سيد عبد الفتاح - جريدة الأهرام اليومية ١٩٩٨/٤/٢٧-

مشكلة تحصيل ضريبة ينص القانون على اعفائها :

تمثلت هذه المشكلة فى قيام بعض شركات المقاولات بأعمال لصالح القوات المسلحة ، وحيث أن المادة ٢٩ نصت على أعفاء جميع السلع والخدمات اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى ، كما شمل الأعفاء الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة بأغراض التصنيع ، وهذا الأعفاء غير محدد باى شروط إجرائية أو قيود إدارية سوى تعلق هذه السلع والخدمات بأغراض التسليح والأمن القومى ، والجهة التى تحدد ذلك هى بالطبع هى الجهة المشترية ومتلقية الخدمة ، ورغم تقديد شهادات تفيد أن التعاملات مع مشاريع معفاة من الضرائب إلا أن المأموريات رفضت هذه الشهادة وطالبت بتوثيقها من الإدارة العامة للأعفاءات التى قامت هى الأخرى برفض التوثيق حيث أن تاريخ التسجيل فى المأموريات جاء بعد تاريخ التعاقد على هذه المشروعات ، وحيث أن المقاولين لم يحصلوا على أى ضريبة عن مشاريعهم المعفاة من الضريبة فإن المأموريات تطالبهم بتحصيل ضريبة لم يتم تحصيلها أصلا وإلا سيتم الحجز عليهم [1] وأعتمدت المأموريات على نص المادة ٢٤ من اللائحة التنفيذية التى تشترط أن تكون الشركات المؤدية للخدمات المعفاة مسجلة عن التوريد .

وحيث أن إخضاع شركات المقاولات للضريبة على المبيعات تحت بند خدمات التشغيل للغير كان موضع منازعة وخلاف الى أن استقر بحكم محكمة النقض فى أكتوبر ١٩٩٨م السابق الإشارة اليه وتم منح مهلة لشركات المقاولات للتسجيل تنتهى فى ١٩٩٨/١٢/٣١م وأن الأعفاء للجهة متلقية الخدمة وليست مؤدية الخدمة ، ومن ثم تكون المطالبة

---

[1] راجع وقائع هذه المشكلة فى جريدة الأهرام اليومية ١٩٩٩/٤/٢٨م

بالضريبة للقوات المسلحة التى أعفاها منها المشــرع ، وبالتــالى يحــق إعفاء خدمات شركات، المقاولات التى تعاملت مع القوات المسلحة حتــى لو كانت الجهات الموردة للسلعة أو الخدمة غير مسجلة .

ومع نهاية هذا البحث يتضح لنــا وجــود العديــد مــن المشــكلات التطبيقية لضريبة المبيعات يمكن مواجهتها بالأخذ بالضريبة على القيمــة المضافة كما سنرى في الفصل الثاني

الفصل الثانى

إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة

بعد أن تناولنا فى الباب الثانى بالتحليل والمناقشة الهيكل الضريبى المصرى وتطوره وخصوصا الضرائب السلعية وماهية وخصائص الضرائب على الإنفاق ، وأن الضريبة العامة على الأنفاق تتمثل فى الضريبة على رقم الأعمال أو الضريبة العامة على المبيعات ، ورأينا الصور المختلفة لهذه الضريبة وكيف أن الضريبة على القيمة المضافة تمثل أفضل هذه الصور وأحدث ما وصل اليه الفن الضريبى من تطور يأخذ فى الأعتبار المجتمع الضريبى بكل مكوناته كما تتصف إجراءات التنظيم الفنى للضريبة بالبساطة والوضوح والشفافية .

كما كان موضوع الفصل الأول هو رؤية ومناقشة المشكلات المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات فى الإقتصاد المصرى ، وقد تبين لنا أن الواقع العملى قد ابرز مجموعة من هذه المشكلات سواء كانت قانونية تتعلق بالخصم الضريبى ، أو تحديد وعاء الضريبة ، أو تلك المتعلقة بحد التسجيل وغيرها من مشكلات ، وكان من بين ما تم التوصل اليه أن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة سوف يعمل الى درجة كبيرة على مواجهة هذه المشكلات والحد منها وذلك مع مراعاة بعض الإعتبارات والأخذ بعدد من المقترحات .

فى هذا الفصل سيتم التركيز على بلورة ورؤية ومناقشة كيفية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، وماهى المتطلبات اللازم تحقيقها من اجل ذلك ؟

وهل ثمة تعديلات يجب إحداثها فى المجتمع الضريبى ؟ ، ومـــا هــى المقترحات التى يمكن تقديمها فى هذا الخصوص ؟ ومـــا هــى الآثـــار الإقتصادية والمالية التى سوف تترتب على الأخذ أو الأنتقال الى الأخـذ بالضريبة على القيمة المضافة ؟ - وقبل ذلك سوف نناقش ونرى هــل حققت الضريبة على المبيعات أهدافها ؟ وهل تتضمن الأخـــذ بالضريبـــة على القيمة المضافة ؟ لذلك سوف نقسم هذا المبحث الى ثلاثـــة مباحث على النحو التالى :

المبحث الأول : **التقييم الحالى للقانون رقـــم ١١ لســـنة ١٩٩١ وأخـــذه بالضريبة على القيمة المضافة .**

المبحث الثاني : المتطلبات اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة

المبحث الثالث : علاقة الضريبة على القيمة المضافة بالسياسة الضريبية

المبحث الأول

التقييم الحالي للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وأخذه بالضريبة على القيمة المضافة

نناقش في هذا المبحث مسألتين أساسيتين الأولى : هل حقق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أهدافه ، والثانية : هل يتضمن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وذلك في مطلبين على النحو التالي :

المطلب الأول

مدى تحقيق القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م لأهدافه :

تناولنا في الفصل الأول و الفصل الثاني من الباب الثاني جملة الأهداف والأعتبارات التي من أجلها صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات وكان الهدف المالي في مقدمة هذه الأهداف فضلا عن أهداف إقتصادية من اجل الحد من الإستهلاك وتشجيع الإستثمار والحد من الإستيراد وتدعيم عملية التنمية الإقتصادية ، وأهداف إجتماعية تتمثل في الحد من التضخم والحرص بدرجة أكبر على تحقيق قدر اكبر من العدالة في توزيع العبء الضريبي ٠

والتساؤل هو هل تحققت هذه الأهداف ؟ وما مدى تحقيقها ؟ وكيف يمكن العمل على تحقيقها بالكامل ؟ إن الإجابة على هذا التساؤل تشير الى أن الضريبة العامة على المبيعات التي تم تطبيقها في النظام الضريبي المصري إبتداء من ١٩٩١/٥/٣م قد حققت القدر الأكبر من الأهداف وخاصة المالية منها - فقد تعلق الأمر بتنظيم ضريبي جديد بشأن الضرائب السلعية بالعلاقة مع ما كان مطبقا في ظل القانون ١٣٣

لسنة ١٩٨١ وما ترتب عليه - ويمكن تقديم تطور الحصيلة الضريبية المتحققة لضريبة المبيعات كما يلى :

جدول رقم (١)

تطور حصيلة ضريبة المبيعات من ٩١ /٩٢ الى ٩٩/٢٠٠٠

بالمليار جنيه

٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥	٩٧/٩٦	٩٨/٩٧	٩٩/٩٨	٢٠٠٠/٩٩
٦,٣	٧,٣	٨,١	٩,٣	١٠,٥	١٢,٦	١٣	١٤,٥	١٦,٥ مستهدف

المصدر : وزارة المالية - **الموازنـــه العامـــة** " سنوات متعـددة " - ومصلحة الضرائب على المبيعات .

يتضح من هذا الجدول كيف ان الضريبة العامة على المبيعات قد حققت زيادة ملحوظة وكبيرة **فى الحصيلة** ، فقد كانت فى عام ١٩٩٢/٩١ ٦,٣ مليار جنيه ، **بينما المستهدف** فى العام القادم أن تصل الحصيلة الى الى ١٦,٥ **مليار جنيه أى أنها** تضاعفت بما يقرب من ثلاثة مرات فى **ثمانى سنوات** ، وإذا أخذنا فى الأعتبار أن حصيلة ضريبة الإستهلاك كانت ٢,٨ **مليار جنيه فى** عام ١٩٩١/٩١م ، بينما حققت ضريبة المبيعات ٦,٣ **مليار جنيه** فى العام التالى مباشرة ٩١/ ١٩٩٢م أى تزايدت بنسبة ٢٢٥% فى عام واحد والمتوقع ١٦,٥ مليار فى عام ٢٠٠٠/٩٩ أى بنسبة **زيادة قدرها** ٦٧٠% أى أنها تضاعفت بما يقرب من سبعة مرات .

كما انه من المتوقع أن يتم **الإعتماد** بدرجة أكبر على تزايد حصيلة ضريبة المبيعات **بمعدلات أكبر** من تزايد حصيلة الضرائب العامة ، وفى ظل ما هو متوقع من إنخفاض فى الموارد الجارية

والمتمثلة فى فوائض البترول ، وقناة السويس والهيئات اقتصادية ، وعائد شركات قطاع الأعمال العام بسبب ما يحدث من خصخصتها وتحويلها من الملكية العامة الى الى الملكية الخاصة فبعد أن كان مقدرا لها ٢٠,٥ مليار جنيه عام ٩٨/ ١٩٩٩م أصبح المستهدف ١٩,٢٥ مليار جنيه فى مشروع موازنة العام المالى ٩٩/٢٠٠٠ وإذا كان متوقعا أيضا عدم زيادة حصيلة الضرائب الجمركية فى ظل التخفيض المتتالى فى التعريفة الجمركية نتيجة تطبيق إتفاقات منظمة التجارة العالمية ، وأن الأمر يستلزم تزايد درجة الإعتماد على الضريبة العامة على المبيعات ، ومن المتوقع زيادات أكبر فى الحصيلة المتوقعة إذا ماتم تطبيقها على المرحلتين الثانية والثالثة ، وبعبارة أدق ، إذا ما تم الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها ، والجدول التالى يعبر عن المقارنة عن الأنواع المختلفة من الإيرادات العامة .

جدول رقم (٢)

تطور الإيرادات العامة فى مشروعات الموازنة العامة

بالمليار جنيه

السنه	الإيرادات السيادية	الإيرادات الجارية	ايرادات ذاتية	تحويلات رأسمالية	ضرائب عامة	ضرائب جمركية	ضريبة مبيعات	ايرادات متنوعة
١٩٩٨/٩٧	٥٠	٣٠	٣.٤	٢٢	٢٢	١٠	١٣	٥.٠
١٩٩٩/٩٨	٥٥	٢٠.٥	٤.٠	١١	٢٤.٢	١١	١٤,٥	٥.٣
٢٠٠٠/٩٩	٥٩.٩	١٩.٢	٧.٦	١٢	٢٦.٠	١٢	١٦.٥	٥,٤

المصدر : مشروع موازنه الدولة - وزارة المالية السنوات الموضحة

ويبين الجدول السابق التزايد النسبى الكبير فى الأعتماد على حصيلة الضريبة العامة على المبيعات سواء من الإيرادات السيادية والتى ارتفعت من ٢٦% عام ٩٧ / ١٩٩٨م الى ٢٨% فى مشروع موازنة

٢٠٠٠/٩٩ ، ومن ١٧% تقريبا في عام ١٩٩٨/٩٧م الى ما يقرب من ٢٠% من جملة الإيرادات العامة .

أما الأهداف الأقتصادية فلا شك أن الضريبة العامة على المبيعات لم تحقق أهدافها بالكامل ، فقد زادت الواردات زيادة كبيرة ، كما لم تحد من الإستهلاك ، وكانت أحد المشكلات الأساسية بالنسبة للعديد من رجال الأعمال ، وقد أعقب تطبيق الضريبة زيادة كبيرة في الأثمان ومن ثم معدلات التضخم حتى نهاية عام ١٩٩٥م ، ولكن إبتداء من عام ١٩٩٦م إنخفضت معدلات التضخم وزادت عملية الإستثمارات وتمت مواجهة الكثير من مشكلات التطبيق ، وإذا كان من المسلم به أن هذه الأهداف لا تتحقق بواسطة ضريبة المبيعات ، ومن ثم فإن مسئولية عدم تحققها لا يكون على هذه الضريبة .فقط كإرتفاعات الأثمان ، وزيادة الواردات ، والإستهلاك ... وإنما هناك مجموعة أسباب أخرى تتعلق بالهيكل الأقتصادى بأكمله والسياسات الأقتصادية والتجارية ونمط وشكل الإستثمارات ... الخ

وبالنسبة لمدى تحقق هدف توزيع العبء الضريبي بما يحقق العدالة الإجتماعية . فلا شك أن الضريبة العامة على المبيعات ضريبة عينية وليست شخصية . ومن المسلم به أن عبئها يتحمله المستهلك النهائى عند حصوله على السلع والخدمات ، وهى كضريبة غير مباشرة يكون عبئها أثقل على اصحاب الدخل المحدود ومن ثم لا تحقق هدف التوزيع العادل لهذا العبء ، ولكن المشرع عن طريق الأعفاءات على مجموعة من السلع الضرورية والسعر المنخفض على مجموعات أخرى من السلع والخدمات الأساسية يعمل على التخفيف من عبئها على الفقراء ، ونحن نرى أن تطبيق باقى مراحل الضريبة وتحويلها الى ضريبة

على القيمة المضافة سيساهم الى درجة كبيرة فى تحقيق العدالة فى المجتمع الضريبى باكمله •

كما يمكن ان نصل بعد رؤية وتحليل المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات كما رأينا فى المبحث الثانى الى نتيجة مؤداها أن معظم هذه المشكلات نشأت بسبب عدم التطبيق الكامل لها بمراحلها الثلاثة وحيث نجد فى بعض الأحيان أن المكلف بالضريبة لا يستطيع أن يخصم ما يسدده من ضريبة مبيعات على السلع التى يستخدمها كمدخلات فى إنتاج السلعة النهائية ، الأمر الذى يترتب عليه زيادة تكلفة السلع التى يقوم هذا الشخص بإنتاجها ، وبالتالى لن تكون هناك فرص غير متكافئة بينه وبين أشخاص آخرين يقومون بإستبعاد ما سبق أن سدده من ضريبة على المدخلات والحل الأمثل هو تطبيق الضريبة على كافة المراحل التى يتم فيها تداول السلع من خروجها من المنتج حتى تصل الى المستهلك النهائي ، وفى هذه الحالة سوف يقوم كل شخص بخصم ما سبق أن سدده من ضريبة مبيعات فى المراحل السابقة له ، وتصبح ضريبة المبيعات فى هذه الحالة بمثابة ضريبة مبيعات على القيمة المضافة وهذا يؤدى الى الحد من التهرب الضريبى ، واحكام الرقابة من جانب المصلحة على كافة المراحل التى تتم فيها تداول السلع والخدمات كما يتم تجنب الإزدواج الضريبى لعدم تكرار حساب الضريبة على المدخلات •

المطلب الثانى

هل يتضمن القانون ١١ لسنة ١٩٩١م الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة :

تناولنا في الفصل الاول من هذا الباب الإطار العام للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بمختلف مواده فضلا عن اللائحة التنفيذية ونحن نتفق مع غالبية الفقة المالى والضريبى[1] فى أن المشرع المصرى فى هذا القانون قد أخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة بدرجة أو بأخرى ، فلم يأخذ بها بشكل كامل ، ولكن تتوافر فى هذا القانون مع بعض التعديلات التشريعية وفى التنظيم الفنى للضريبة وتحقيق بعض المتطلبات فى المجتمع الضريبى بأكمله وهذا ما سنراه فى المطلبين القادمين .

١- فنجد أن المادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ قد اوردت من بين الأشخاص المخاطبين بأحكام القانون والذين يمكن أن يشملهم كل من المنتج الصناعى ، ومورد الخدمة ، والمستورد ، وتاجر الجملة

---

(١) د. زكريا بيومى : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات : المرجع السابق ذكره ص ١٤ – ص ١٧ - د. جلال الشافعى (الموسوعة الضريبية كلية التجارة جامعة الزقازيق ." بدون دار نشر " سنة ١٩٩٩ ص ١٤٤- ١٤٧ -- د . امين السيد لطفى : المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق - القاهره " بدون دار نشر" سنة ١٩٩٤ ص- ٣٢ – ٣٥ و د. حسن كمال ود. سعيد عبد المنعم : الضريبة العامة على المبيعات المرجع السابق ذكره ص٥ -ص ٩

- مجموعة ابحاث المؤتمر الضريبى السابع - كلية التجارة - عين شمس ، نوفمبر ١٩٩٥ السابق الإشارة اليه

، **وتاجر** التجزئة ، وفي ذلك دلالة على إمكانية الأخذ بالضريبة على **القيمة** المضافة .

كما نصت الفقرة الأخيرة من المادة الأولي على أن مراحل تطبيق **الضريبة** هي :

<u>المرحلة الأولى :</u> ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد مؤدى الخدمة **بتحصيل** الضريبة وتوريدها **للمصلحة** .

<u>المرحلة الثانية</u> : يكلف فيها المنتج **الصناعي** والمستورد ومؤدى الخدمة **وكذلك تاجر** الجملة بتحصيل **الضريبة وتوريدها للمصلحة** .

<u>المرحلة الثالثة</u> : يكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة **وتاجر** الجملة وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة **ويستفاد** من نص هذه المادة الأخذ بالضريبة على القيمة عند تطبيق **المراحل** الثلاث السابقة .

٢- **<u>كذلك جاءت المادة الثانية والتي تنص</u>** على فرض الضريبة العامة **على** المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما أستثنى **بنص** خاص وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة في جدول رقم (٢)

كما يكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي **يتم تصديرها** للخارج ... " ويستفاد من نص هذه المادة أن الضريبة عامة على السلع المصنعه والخدمات المحددة ولا تفرض على الصادرات أو بسعر **صفر** وهذا ما يتفق تماما مع الفن الضريبي للضريبة على القيمة المضافة **والمطبقة** في عشرات الدول .

٣-**<u>نصت المادة الرابعه من القانون</u>** على ان تسرى المرحلة الأولى من **تطبيق** الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون (١٩٩١/٥/٣) ويجوز بقرار **من** رئيس الجمهورية الإنتقال في تحصيل الضريبة بالنسبة لبعض السلع الى **المرحلة** الثانية أو الثالثة حسب الأحوال ورغم شبهة عدم دستورية الفقرة

الأخيرة من هذه المادة (كما رأينا فى المبحث الثاني) فإنها تشير الى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافه حين ذاك .

٤- **أشارت الفقرة (٤) من المادة ١٨** الى أنه (على كل شخص طبيعى او معنوى أصبح مكلفا وفقا لكل مرحلة من مراحل تطبيق هذا القانون ...) وهذه الفقرة مثل المواد ١ ، ٢ ، ٤ توضح بجلاء ان القصد البعيد الذى يهدف اليه المشرع هو تطبيق المراحل الثلاث وفي ذلك دلالة واضحة نحو إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل

٥- **أن المادة (٢٣) هى اكثر المواد** فى الأشارة الصريحة للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة بما يتضمنه من تطبيق ميكانيزم والية الخصم وهو أهم ما يميز التنظيم الفنى لهذه الضريبة ، حيث تنص على أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقه على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته ومما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود والشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

٦- **كذلك فإن المادة ٤٧ البند ٢** اشارت الى أنه : (فى حالة إخضاع سلعة للضريبة أوزيادة فئات الضريبة المفروضه على سلعه معينة يلتزم المستوردون وتجار الجمله ونصف الجملة والتجزئه والموزعون بتقديم بيان الى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من السلع المشارة اليها فى اليوم السابق لسريان الضريبة الجديدة او المزيده) وفى ذلك إشارة واضحة الى أمكانية أن يكون تجار الحملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون من المكلفين ، وهم بالطبع مخاطبون باحكام القانون ، وقد ورد هذا النص

فى الأحكام الإنتقالية لتؤكد مرة اخرى ان قصد المشرع تطبيق الضريبة على هؤلاء ، وهذا ما يتضمن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة .

إن النصوص السابقة مجتمعه تؤكد على أن المشرع قد أخذ فى القانون ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات بصورة الضريبة على القيمة المضافة وأن كان بشكل غير كامل وأن القصد النهائي للمشرع يتجه بجلاء ووضوح الى تطبيق الضريبة على المرحلتين الثانية والثالثة فيكون الأخذ بها حينئذ بشكل كامل وإنما ذلك يستلزم تحقق العديد من المتطلبات والإجراءات وهذا ما سنراه ، ويؤكد ذلك ماجاء بتقرير لجنة الخطة والموازنه عن مشروع القانون الخاص بالضريبة العامة على المبيعات : لقد تطورت الضريبة من ضريبة على الإنتاج الى ضريبة على الإستهلاك ثم ضريبة على المبيعات حتى وصلت الى ضريبة على القيمة المضافة وأصبح يطبقها الآن ٧٧ دولة فى العالم من الدول المتقدمة والنامية - (هذا العدد فى ابريل سنة ١٩٩١م ، والآن وبعد ثمانى سنوات وصل عدد الدول التى تطبق الضريبة على القيمة المضافه ما يقرب من مائة دولة) .

المبحث الثانى

المتطلبات اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة

نناقش في هذا المبحث الخطوط العامة التى تمثل الأسباب التى من اجلها ندعو إلى التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة ، ثم السمات والخصائص التى يجب أن تتوفر فيها وكذلك الصعوبات التى تواجه ذلك واخيرا الأقتراحات التى يمكن إبدائها للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وذلك في مطالب أربعة على النحو التالى :

المطلب الأول

أسباب التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة [١]

تدور كثير من المناقشات في الوقت الحالى وتقدم العديد من الدراسات حول إمكانية تطبيق المرحلة الثانية من ضريبة المبيعات ، والإنتقال إلى نظام الضريبة على القيمة المضافة كما أن التطورات الحديثة والمتغيرات المتتابعة والنتائج المتحققة في الإصلاح الإقتصادى وخاصة المرحلة الثالثة بالإتفاق مع صندوق النقد الدولى (سبتمبر ١٩٩٦ – نهاية١٩٩٨) تشير إلى ضرورة إتخاذ الحكومة مجموعة من الأجراءات تهدف بالدرجة الأولى إلى تطوير النظام المالى والضريبى (

---

(١) تتمثل هذه الدراسات فيما تضمنه برنامج الإصلاح الإقتصادى في مرحلته الثالثة والتى بدأت في سبتمبر ١٩٩٨ حول وجود مشروع قانون لبدء تطبيق المرحلة الثانية والثالثة والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ودراسة اعدها المركز المصرى للدراسات الإقتصادية بشأن ضرورة الإسراع بتطبيق الضريبة على القيمة المضافه ،الأهرام في ١٩٩٨/٩/١٤ ، وإعداد مشروع قانون بذلك ،ثم العديد من الدراسات المقدمة بواسطة الخبراء ورجال الفقه المالى والضريبى في مقدمتهم أساتذتنا د٠ زكريا بيومى ، د ٠ السيد عبد المولى د٠ جلال الشافعى السابق ذكرها ٠

ترشيد الإنفاق ، تقليل عجز الموازنة العامة ومواجهتها بمصادر تمويـــل حقيقية ، مواجهة التهرب الضريبى توسيع قـــاعدة المجتمـــع الضريبـــى ٠٠٠٠) من اجل تشجيع الأستثمار وزيادة معدلات التنميـــة الإقتصاديـــة وتحقيق الإستقرار المالى والإقتصادى ،وتكاد تكـــون الفكـــرة المحوريـــة والأساسية هى ضرورة الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، فما هـــى الأسباب الرئيسية لذلك ؟ **ويمكن الأشارة اليها في خطوط عامة كما يلـــى** :

١- تزايد المشكلات المرتبطة بالضريبة العامة على المبيعات كما رأينـــا في المبحث الثانى ، وإذا كانت ضريبة المبيعـــات قـــد حققـــت تطـــورا ملحوظا وزيادات كبيرة في الحصيلة فيمكن تحقيق ذلك وبمعدلات أكـــبر في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ، فضلا عن ضيق القـــاعدة الضريبية وإقتصارها حتى الآن على السلع الصناعية المنتجة والـــواردات وبعض الخدمات المنتقاة كما أن هيكل فئات ومعدلات (أسعار) الضريبـــة العامة على المبيعات الذى تم ترشيده جزئيا بدمـــج السعرين ٢٠% ، ٣٠ % في سعر واحد هو ٢٥% يحتاج الى دراسة وتحليل بحيث تـــتركز المعدلات والأسعار فضلا عن الصفر فى ٥% كمعدل منخفـــض و١٠% كمعدل عام واسع التطبيق ٢٥% معدل مرتفع يمكن زيادته على الســـلع الكمالية المستوردة التي يطلق عليها أحيانا "سلع مستفزة" وتمثل ســـببا رئيسيا لعجز الميدان التجاري ٠

٢- ان الإنتقال الى المراحل التالية والتى يكلف فيها التـــاجر بتحصيـــل الضريبة وتوريدها إلى المصلحة إلى جانب المنتج الصناعي والمســـتورد ومؤدى الخدمة لن يؤدى إلى مشاكل كثيرة في ظل ما يسمح للمكلف بأن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من الســـلع مـــا ســـبق سداده أو حسابه من ضريبة على المدخلات ، وكذلك الضريبـــة الســـابق

تحميلها على السلع المباعة بمعرفته في كل مرحلة من مراحل التوزيع ،ويضيق ذلك من فرص التهرب من الضريبة ، أذ من مصلحة كل منهم التأكد من قيام الآخر بدفع الضريبة المستحقة عليه حتى يستطيع خصمها من قيمة الضريبة المستحقة عليه وذلك من شأنه *ضبط التعاملات المالية* بين التجار والمنتجين ، خصوصا ما تبين أن كبار المنتجين هم الملتزمون حاليا بتطبيق ضريبة المبيعات ، أما صغار المنتجين فمعظمهم غير ملتزم بالتطبيق والتحصيل وبالتالى تكون هناك منافسة غير عادلة بين المنتجين أنفسهم ،ويزيد من ذلك أن التاجر يفضل التعامل مع المنتج الذى لا يلتزم بضريبة المبيعات أو يتهرب منها ومن ثم إذا ماتم تكليف الجميع بتحصيل ضريبة المبيعات ،فإن ذلك سيحقق كما ذكرنا الأنضباط وتشير تقارير الغرف التجارية أن جزء كبيرا من التعامل في الأسواق التجارية يتم حاليا بدون فواتير لأن بعض التجار يرفضون إعطائها أو يقدمون بيانات بالسلع لا تتوافر فيها الشروط المطلوبة قانونا في الفواتير ، ولا شك أن تطبيق المراحل التالية سيعمل على إلزام التجار بالتعامل بالفواتير وبالتالى تحقيق الإنضباط والعدالة في المعاملات المالية .

٣ - إن من يتحمل العبء النهائي لضريبة المبيعات هو المستهلك ولا توجد ضريبة مبيعات على التجار ، وحيث أن التاجر غير مسجل فهو لا يورد فرق الضريبة بين سعر المنتج أو المستورد وبين سعر التجزئة الذى يحصل عليه من المستهلك ، فلا توجد أدنى مشكلة في توريد هذه الحصيلة إلى مصلحة الضرائب على المبيعات فى حالة تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة وتشير التقارير المختلفة [1] إلى أن رفض التجار لضريبة

---

(١) ورد ذلك في حديث وزير المالية المنشور بجريدة الأهرام اليومية في ١٩٩٨/٦/٢٧

المبيعات يرجع إلى انهم يريدون إخفاء حجم معاملاتهم تهربا من ضريبة الدخل وليس خوفا من ضريبة المبيعات لأن هذه الأخيرة تساعد على التوصل الحقيقي لضريبة الدخل (والأرباح التجارية والصناعية) وأن الكثير من التجار يزيد من أرباحه من وراء ضريبة المبيعات بتضمينها في حساب تكلفة السلعة ووضع هامش ربح في كل مرحلة وهو لم يدفعها ويحملها للمستهلك ، كما أن رأس المال المسجل لكثير من التجار يكون صغير جدا بينما حجم تعاملاتهم بالملايين ،ومن ثم لا يمكن محاسبته ضرائبيا بشكل دقيق لأنه لايمسك دفاتر منتظمة ،كما إنه يسترشد بصغر رأسماله والذى يعد مؤشرا أمام الكل على ضعف تعاملاته السنوية ،وهنا نجد أن تطبيق ضريبة المبيعات بكل مراحلها مع خصم الضريبة في كل مرحلة ، أى صورة الضريبة على القيمة المضافة ،لايمكن التاجر من التربح منها **وستساهم بدرجة كبيرة في ضبط الأسواق ومنع التهرب** ، وتساهم في تحقيق قدر أكبر ، من العدالة الضريبية بين التجار (جملة وتجزئة) والمنتج والمستورد ومؤدى الخدمة ، وبهذا الشكل لن تساهم في رفع الأسعار بدرجة كبيرة .

٤- **كما اشرنا من قبل فإن دراسة وتحليل القانون رقم ١١** لسنة ١٩٩١ توضح أن القصد والهدف البعيد للمشرع هو التطبيق الكامل للضريبة العامة على المبيعات ، والأسباب التى تدعو إلى ذلك متعددة : مالية **أى زيادة الحصيلة المتوقعة وضبط الاستهلاك وتحقيق التوزيع العادل لعبء الضريبة كما أن التوصل الى تحديد دقيق لهذا العبء الضريبى في مراحل الإنتاج والتوزيع يعد أحد الأسباب الأساسية** للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، ويؤكده ذلك أن الواقعة المنشئة

للضريبة العامة على المبيعات هى واقعة بيع السلعة من المنتـــج إلـــى تاجر الجملة ، ومن تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة ومن تاجر التجزئـــة على المستهلك وتحصل اصلا من التاجر (الجملـــة والتجزئـــة) فـــي المرحلة النهائية ، لذلك وضع المشرع الضريبي ثلاث مراحل للتطبيـــق على التوالى ، ويتعين تطبيقها بالكامل حتـــى يمكـــن تحقيـــق الأهـــداف المختلفة لكافة أطراف المجتمع الضريبى .

٥- تجنب وتكرار وتراكم الضريبة فى مراحـــل الإنتـــاج والتوزيـــع (مرحلتى تجارة الجملة وتجارة التجزئة) حيث يسمح للمكلـــف أن يخصـــم من الضريبة المستحقة ما سبق سداده منها عن مشترياته التى أدخلت فـــي الإنتاج أو أعيد بيعها ، وبذلك فإنه لا يعرقل النشـــاط الإقتصـــادي فـــي صورتيه الإنتاجية[١] والتوزيعية كذلك من أسباب الأخـــذ بالضريبـــة علـــى القيمة المضافة بشكل كامل تلافي العيوب التى يتصف بها نظـــام الضريبـــة عند فرضها في مرحلة الإنتاج فقط والتى تتمثل في الحاجة الى كثـــير من الضوابط والرقابة على مبيعات المنتجين لبعضـــهم بعضـــا لإمكـــان إعفائها من الضريبة .

٦- يشير البعض [٢] إلى أن أحد الأسباب الرئيسية لتطبيق الضريبة علـــى القيمة المضافة يتمثل في حياد هذه الضريبـــة ،حيـــث تعـــامل مختلـــف المنشآت الخاضعة لها معاملة واحدة دون تفرقة بينها ، وهـــذا يســـمح

---

(١) د. جلال الشافعى الموسوعة الضريبية المرجع سابق ذكره ص ١٤٨

- إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة المرجع سابق ذكره ص ٦- ٧

(2) Gozian, M., : Précis de Fiscalites des enterprises, P.U.F. Paris, 1986 P.396

بإقامة أساس عادل للمنافسة بينها ، ومما يدعم هذا الحياد [٢] أن هـــذه الضريبة غير تراكمية لأنها تفرض على القيمة المضافة فقـــط وبالتـــالى تتلافى الإزدواج الضريبى ، ومن ثم فإنها تشجع الإســـتثمارات بإعفـــاء المدخلات والسلع الرأسمالية ،كما تعمل على ضبط الإستهلاك ، وتسـاعد في تقليل العجز في الميزان التجارى عـــن طريـــق تشـــجيع الصـــادرات بإعفائها والحد من الواردات بخضوعـــها للضريبـــة ، وبســـعر مرتفـــع بالنسبة للسلع الكمالية ، ومن ثم فإنها تدعم عملية التنمية الإقتصادية ٠

٧- **يأخذ معظم دول العالم (تقريبـــا كـــل الـــدول المتقدمـــة) بنظـــام الضريبة على القيمة المضافة** ويجب أن يتم الأخذ بهذا الشكل كامل فـــي الهيكل الضريبى المصرى خاصة وأننا نعمل مع كل الدول العربية لإقامة سوق عربية مشتركة فلا شك أنها تعد عاملا أساسيا في زيادة التكـــامل الإقتصادى ،كما انها عامل يساعد على تعمق وزيادة العلاقات مع الإتحـاد الأوروبى سواء من خلال إتفاقيات المشاركة أو الإنتساب ،ونشير إلـــى أن توجيهات السوق الأوروبية المشتركة (خصوصا التوجيه السادس)فـــي السبعينات إستلزمت ضرورة الأخذ بالضريبـــة علـــى القيمـــة المضافـــة كأساس لتوحيد النظم الضريبية ،وهى مطبقة الأن بالكامل في كـل دول الإتحاد الأوروبى (١٢ دولة) – وكل الدول الأوروبيـــة الأخـــرى التـــى سوف تنضم إلى هذا الإتحاد والمراحل القادمة (١١ دولة اخـــرى) ٠

٨- **الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة** يعتبر ضروريا لمواجهة الأثار السلبية المترتبة على التطبيق الكامل لإتفاقات منظمة التجارة العالميـــة

---

[٢] د٠ عبد المنعم عبد الغنى :الضريبة على القيمة المضافة ،المرجع السابق ذكره ص - ٣٦

، حيث من المتوقع إنخفاض الضرائب الجمركية والتحرير الكامل للتجارة الخارجية .

المطلب الثانى

سمات وخصائص الضريبة على القيمة المضافة

يمكن أن يدخل في نطاق هذه الخصائص المزايا المترتبة على تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والتى تم بيانها في نهاية المبحث الأول ، لذلك يمكن الإشارة إلى السمات والخصائص التالية :

١- **الضريبة على القيمة المضافة** تحقق الحد الأقصى من البساطة والحياد الضريبى والوفره في الحصيلة وخصوصا إذا ماتقررت معاملة واحدة للسلع والخدمات على أساس قاعدة عريضة ووعاء يتميز بأكبر قدر ممكن من العمومية والإتساع لكى تشمل كل مراحل الإنتاج والتوزيع .

٢- **كما حققت الضريبة العامة** عند تطبيقها تحسنا ملحوظا وإسهاما واضحا في إصلاح النظام الضريبى المصرى فإن الضريبة على القيمة المضافة بإعتبارها قمة التطور في الفن الضريبى فإنها سوف تحقق تقدما بدرجة أكبر في النظام الضريبى على السلع والخدمات ، حيث ستوفر الفرصة لعملية إصلاح شامل للمجتمع الضريبى كما تعمل على زيادة كفاءة النظام الضريبى وإزالة المشكلات الحالية لضريبة المبيعات كما سوف يسهم ذلك فى زيادة وتطوير الكفاءة الإدارية للنظام الضريبى ككل وذلك من خلال التنسيق مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وعن طريق إعطاء رقم قومى ضريبى لكل ممول يستخدم في كافة المصالح الإيرادية في معاملاتها للمكلف أو المول .

٣- **مع تحقيق زيادة كبيرة متوقعه في الحصيلة** عند تطبيــق الضريبــة على القيمة المضافة ،فضلا عن ذلك فأن هذا التطبيق سوف يــؤدى إلى ضبط التعاملات التجارية والمالية وأحكام الرقابة على مصــادر الدخل والأرباح التجارية والصناعية والحد من التهرب الضريبــى ، كما أنه يمكن من تخفيض الفئات العليا للتعريفه الجمركيــة (نتيجة الإلتزام بإتفاقات منظمة التجارة العالمية وأخر مهلــة لمصــر تنتهى عام ٢٠٠٤ وهى مدة ١٠ سنوات للدول منخفضــة الدخــل) كما يمكن من تخفيض الفئات التصاعدية للضريبة الموحدة علــى الدخل ، وكذلك فئات الضريبة على أرباح شركات الأموال ، ممــا يساعد في تشجيع المكلفين بالوفاء بإلتزاماتهم الضريبيــة والتوزيــع العادل للعبء الضريبى .

٤- **إن عبء ضريبة المبيعات قد تحملها المجتمع** في المرحلة الأولى ، أما الهدف من تطبيق المراحل التاليــة أى الضريبــة علــى القيمــة المضافة فهو إحكام عملية التحصيل وتمكين المسجلين من التخلص من أى تكرار أو إزدواج للضريبة حيث سيكون للمسجل سواء كان منتجا أو موزعا الحق في إصدار فاتورة ضريبية يكون مــن شــأنها السماح لمستخدمها بخصم الضريبة إذا ماقام بإنتاج أو توزيــع هــذه السلع فليست هناك زيادة تذكر في الأعباء الضريبيــة عندمــا يتقــرر الإنتقال الي تطبيق الضريبة على مستوى التوزيع لأن السعر الحــالى فى مرحلة المنتج الصناعى (والذى تفرض ضريبــة المبيعــات علــى أساسه) أقل من سعر التوزيع في حدود ١٠% فقط ، بمعنى انه فى المرحلة الأولى فى للتطبيق تم تحصيل ٩٠% من الضريبة المســتحقة أما الجزء الباقى من الضريبة فيحصل على ربح الموزع فقــط فــى المراحل التاليه وهنا لا يوجد تكرار أو إزدواج للضريبة حيــث كمــا

ذكرنا أن كل ضريبة يتم تحصيلها فى أى مرحلة يتم خصمها من الضريبة المستحقه فى المرحلة التالية ، كما تكفل التحديد الدقيق للعبء الضريبى فى كل المراحل

٥- **نحن نتفق تماما مع ما يراه البعض**[1] من أن الضريبة العامة على المبيعات كلما اقتربت من المستهلك كلما خفت أثارها ،إلا أنه كلما اقتربت منه كلما زاد عدد المكلفين بها وأحتاج تحصيلها إلى مجهود أكبر رقابة أشد وكلما بعدت عنه كلما قل عدد المكلفين بها وتحمل ما تفرضه من التزامات كإمساك دفاتر وإذا ماتحقق التوفيق بين هذه الإعتبارات أى القرب من المستهلك وزيادة عدد المكلفين وأحكام الرقابة وإتساع القاعدة الضريبية ، وتيسير إجراءات التسجيل والربط والتحصيل والخصم وفرضها على السلع الإستهلاكية التامة الصنع والخدمات المحددة حتى الوقت الحالى كلما نجح التنظيم الفنى لضريبة ، وهذا ما يتوافر فى نظام الضريبة على القيمة المضافة .

٦- **الواقعة المنشئة للضريبة**[2] على القيمة المضافة هى البيع أو توريد الخدمة أو عبور الواردات وخضوعها للضرائب الجمركية ، ومن ثم تستحق الضريبة بمجرد بيع السلعة من منتج إلى أخر أو إلى تاجر الجملة أو تاجر التجزئة ، أو إلى المستهلك مباشرة .

---

(١) د. جلال الشافعى :الموسوعه الضريبية ،الرجع السابق ذكره صـ ١٤٩ - صـ ١٥٠

(٢) - أ. د . زكريا بيومى : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، المرجع السابق ذكره ٧١ - صـ ٧٧

- د. يحيى عبد الغنى : إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية (بدون دار نشر ، ١٩٩٨) ١١ - صـ ١٦

ويعتبر من قبل البيع كل تصرف في السلع إلى الغير بعوض أو بـدون عوض ،وكذلك كل تصرف يتم لصالح الممول بقصد إستعمال السلع الإستهلاكية الشخصى أو أستخدامها في أنتاجـه ، ويتعيـن حتـى تحقق الضريبة على القيمة المضافة أهدافها وتتوافـر خصائصـها السابق بيانها وتصبح الضريبة الأساسية في الضرائب على السـلع أن تاخذ بمعدلات متنوعة أى اسـعار متعـددة (صفـر ، ٥% ، ١٠% ، ٢٥%) وأن تتحدد الأعفاءات طبقا لأهـداف إجتماعيـة وإقتصادية .

٧- **تتميز الضريبة على القيمة** المضافة على كل المراحل بالشـمولية والإكتمال ومن ثم تعد كافة اشكال الضرائب علي القيمة المضافـة التى لا تمتد حتى مرحلة تجارة التجزئـة ضرائـب غـير كاملـة ويترتب عليها العديد من المشكلات ، وتشيرالدراسات المختلفـة أن غالبية الدول التى تأخذ بنظام الضريبة علىالقيمة المضافة تطبقـها على كل المراحل وتشمل جميع السلع الإستهلاكية ومعظم الخدمـات ، أى شمولية وكمال الضريبة في كل الدول المتقدمة ، ٧٥% مـن الدول النامية التى طبقتها (٢٨ دولة من ٣٥ دولة) [١].

---

[١] د. يحيى عبد الغنى : إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية كلية التجارة - جامعة الإسكندرية (بدون دار نشر) ١٩٩٨ ص ١١ - ص ٢٦

المطلب الثالث

الصعوبات او الإعتراضات التى تواجه فرض الضريبة على القيمة المضافة :

١- **قد يعارض البعض في أن تشمل الضريبة كل السلع الاستهلاكية** مما يؤدى إلى نقص الطلب على هذه السلع ، والرد على ذلك أن أنخفاض الطلب على السلع الإستهلاكية (وخاصة غير الكمالية) قد يكون أمرا مطلوبا وأحد أهداف هذه الضريبة أى ضبط وترشيد الإستهلاك المتزايد ،وتشجيع الإدخار والإستثمار والتكوين الرأسمالى ، كما أن الضريبة بشمولها مراحل التوزيع لن تؤثر على الإستهلاك بدرجة كبيرة كما أن السلع الزراعية الغذائيةمعفاة والسلع الضرورية اما معفاه أو تخضع لمعدل منخفض جدا هو ٥% .

٢- **كذلك هناك إعتراضات على الضريبة** على القيمة المضافة وانها سوف تؤدى إلى رفع الأثمان لكل السلع والخدمات ، وهذا القول غير صحيح فقد راينا أن ٩٠ %أو اكثر من الضريبة يحصل في مرحلة الإنتاج ، ومن ثم فإن تأثير الضريبة عندما تمتد إلى تجارة الجملة وتجارة التجزئة يكون محدود جدا في العبء أما الأثمان فإذا أخذنا في الأعتبار أن جميع المنتجات الزراعية لا تخضع للضريبة ،كما أن السلع الإستهلاكية الأساسية معفاة منها ، وأن الفئة المنخفضة هى ٥ % والفئة الموحدة " المعدل العام " هى ١٠ % والسعر والفئة المرتفعة٢٥% (سلع كمالية معمرة)وأن ما يخضع للضريبة من الإنتاج الصناعي المصري في حدود ٤٥% فقط من إجمالي الإنتاج ، وأن ما يخضع لها من الواردات في حدود ٤٠% من الإجمالى وان ما يخضع لها من الخدمات لا يتجاوز ٢٥% من الإجمالى ، أى أن أنعكاس الضريبة على الأثمان لا يتحقق بشكل كامل ، وأنها ليست المسئولة الأولى والأساسية عن إرتفاع الأثمان ، فالضريبة

محددة تحديدا واضحا ،والأثر العام على الأثمان يمكن تحديده بدقة ،وما يحدث من تجاوزات في رفع أثمان بعض السلع والخدمات لا يرجع للضريبة ويزيد عن عبء الضريبة ،وبسب ممارسات التجار وإستغلالهم ، فإذا كانت الضريبة ستؤدى فعلا إلى إرتفاع الأثمان ، فإنها ليست العامل الوحيد ، بل توجد عوامل واسباب أخرى لإرتفاع الأثمان

٣- **تتمثل أهم الصعوبات** على الإطلاق في تطبيق الضريبة على القيمة المضافة ،فى القول بأن **قطاع التجاره وخصوصا تجارة التجزئة هو قطاع غير منظم** ولا يتعامل وفق اسس محاسبية سليمة ، كما أن ثقافتهم محدودة ، ولا يوجد حصر صحيح لعدد التجار وأنشطتهم المختلفة ، ونحن نسلم تماما بهذه الصعوبة ولكن نشير إلى أنه رغم مرور ثمانى سنوات على تطبيق المرحلة الأولى من ضريبة المبيعات إلا أنه لم تقم الإدارات المختلفة سواء في وزارة المالية أو وزارة التجارة (حيث إصدار البطاقات الضريبية والسجلات التجارية) بأى عمل يهدف إلى تنظيم قطاع تجارة التجزئة رغم أن الجميع يعلم أن هناك مرحلتين ثانية وثالثة لضريبة المبيعات وسوف يتم تطبيقها عند تهيئة المجتمع الضريبى ومجتمع التجارة لذلك ٠

ونحن نرى أنه رغم هذه الصعوبات فإنه لا بد من التطبيق ، ووضع نظم الحسابات والدفاتر اللازم إمساكها ، وعأى مجتمع التجار والغرف التجارية والإتحادات التى تمثلهم تهيئة أوضاعهم وأن يقوموا بدورهم ، ولن يؤدى ذلك إلى زيادة اعبائهم ،فمن يتحمل العبء النهائي هو المستهلك ، ثم أن التطبيق الكامل على الجميع سيؤدى إلى ضبط التعاملات المالية والأسواق ويقلل من فرص الغش والتحايل ويضمن المنافسة العادلة بين الجميع ، ويظهر هذه الطبقة المؤثرة بما تلتزم به في الوفاء بحقوق الدولة والمجتمع ٠

ونشير هنا إلى ما يراه البعض [1] ونؤيده إلى أن مدى شمولية وتطبيق الضريبة على القيمة المضافة ليست مشكلة المرحلة التي تقف عندها الضريبة وهي مرحلة تجارة التجزئة بدعوى صعوبة التطبيق - بقدر ماهي مشكلة المنشآت الصغيرة في كل مرحلة ، فليس هناك مبرر يعوق تسجيل تجار التجزئة عند رقم أعمال أوحد تسجيل محدد ، كما أن مشكلة المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة لا تظهر فقط في مرحلة تجارة التجزئة ، ولكن تظهر في جميع المراحل ، مما يعني أن مشكلة المشروعات الصغيرة لن يتم حلها باستبعاد مرحلة تجارة التجزئة. بل باختيار الضريبة على القيمة المضافة التي تخضع كل عمليات الإنتاج والتوزيع لها ، والمعيار الوحيد لنطاق وشمولية الضريبة هو حجم المنشأة بغض النظر عن المرحلة التي تعمل فيها ،وبحيث يتم الإهتمام بتصميم نظام إعفاء ملائم للمشروعات الصغيرة .

٤- <u>أن الفحص الضريبي سيحتاج إلى اعداد كبيرة من الفاحصين والإداريين</u> وهذا يؤدي إلى زيادة كبيرة في النفقات الإدارية لا تتناسب مع مقدار الزيادة في الحصيلة من الضريبة على القيمة المضافة في المرحلة الثالثة ، وأن مجال التهرب في هذه المرحلة سوف يكون كبيرا ، والرد على هذه الصعوبة هو ضرورة تطوير وزيادة كفاءة وفعالية الجهاز الضريبي وهو أمر حتمي وضروري كما أن فرص التهرب من الضريبة على العكس تضيق عند تطبيق هذه المرحلة بواسطةالمكلفين إذ أن من مصلحة كل منهم التأكد من قيام الأخر بدفع الضريبة المستحقة عليه حتى يستطيع خصمها .

---

[1] د. يحيى عبد الغنى إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية ، المرجع السابق ذكره ص ١٧ - ١٨.

٥- تردد أن هناك مشروع (١)قانون تم إعداده لتطبيق المراحل التاليـــة لضريبة المبيعات وخصوصا المرحلة الثانية ، وأن حد التســـجيل بـــهذا المشروع هو ٢٠٠ ألف جنيه ، وهذا الرقم كبير وقـــد يـــؤدى إلـــى التهرب ، كما أن نسبة كبيرة من التجار ليس لديها دفاتر تجارية حتـــى يمكن التأكد من صحة مبيعاتهم ، ويرى البعض [٢] من الفقـــه الضريبـــى أن تحديد حد التسجيل بالنسبة لتاجر الجملة ، وتاجر التجزئـــة بـــ٢٠٠ ألف جنيه سنويا كبير ومغالى فيه ، فضلا عن أنه لا يتفـــق مـــع مبـــدأ المساواه مع المنتجين الصناعيين الذين حدد القانون بالنسبة لهم ٥٤ الـــف جنيه ، ونحن نرى أن يكون حد التسجيل موحد وفى حدود من ١٠٠ الف جنيه إلى ١٢٠ الف جنيه لكل المخاطبين باحكام القانون بل أننا نميل إلـــى الغاء حد التسجيل وجعل التسجيل وجوبى لكـــل المكلفيـــن فـــي جميـــع المراحل وربط ذلك بالبطاقة الضريبية وكذا الرقم القومى كمـــا نـــرى في المقترحات ٠

---

(١)جريدة الأهرام اليومية : إمكانية تطبيق المرحلة الثانية من ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة - " مشروع قانون " ١٩٩٨/٦/٢٧

(٢) د٠ زكريا بيومى : جريدة الأهرام ١٩٩٨/٦/٢٧م

المطلب الرابع

بعض المقترحات للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة

أن تناولنا لموضوع البحث بالنسبة للضرائب السلعية وتطورها حتى تم الأخذ بالضريبة العامة للمبيعات أوضح أن أفضل أساليب هذه الضريبة هى الضريبة على القيمة المضافة كذلك فى بيان المشكلات المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات ، أظهر أن الضريبة على القيمة المضافة هى الوسيلة الأكثر فعالية وكفاءة لحل هذه المشكلات والحد منها ، كما أن تحليلنا وقراءتنا للقانون ١١ لسنة ١٩٩١ أوضح بجلاء أنه يأخذ بصورة الضريبة على القيمة المضافة ، مع بعض التعديلات والتطبيق على المرحلتين الثانية والثالثة ، وقد عرضنا في هذا المطلب لأسباب الأخذ الكامل بالضريبة على القيمة المضافة، وسماتها وخصائصها عند التطبيق ، والأعتراضات والصعوبات التى قد تثار وكيفية مواجهتها ، وحتى نستكمل موضوع هذا البحث نقدم بعض المقترحات التى تساعد في الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل قبل تقديم مشروع القانون الخاص بذلك وتمثل فيما يلى :

١-**الوقوف على آراء كل القطاعات المعنية بهذه الضريبة** سواء قطاعات الإنتاج ، ومؤسسات التوزيع .وإتحادات رجال العمال والغرف التجارية وكافة الهيئات الممثلة للمنتجين والتجارة والشركات الخدمية ،أى كل المخاطبين باحكام القانون وذلك بهدف التوصل إلى الأسلوب الأمثل لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بالشكل الذى يؤدى إلى تبسيط الإجراءات وأحكام التحصيل مع

الأخذ في الأعتبار طبيعة كل نشاط والظـــروف الخاصـــة لبعـــض قطاعات الأعمال والأتفاق على الأسلوب العملى لأسس المحاســـبة ، وقد يكون مناسباً التوسع في أسلوب الإتفاقيات مع الجهات المختلفة

٢- **شرح المفاهيم القانونية والتنظيمية والإجرائية المتعلقـة بالضريبـة** لكل قطاعات المنتجين ومؤسات التوزيع والتجارة والخدمـــات حتـــى يكون التطبيق صحيحاً ، منسجماً مع الأحكام القانونية ونؤكد فـــى هذا الخصوص على الوضوح في النصوص القانونية والحرص علـى الأخذ بما هو مقرر قانونا ودستورياً في كل مـــا يتعلـــق بالتشـــريع الضريبي ، فلا محل للتفويض في الأحكام المتعلقـــة بالضريبـــة ، وأن تكون القرارات الجمهورية أو الوزارية فى الإطـــار والنطـــاق الخاصين بهما ٠

٣- **إن اللائحة التنفيذية لأى قانون تتعلق بتنظيم القواعد الإجرائيـــة** لتنفيذ أحكام القانون وكلما إتسمت هذه القواعد بالبســـاطة والوضـــوح والعمومية والبعد عن التعقيدات الإدارية ووضع ظروف المتعـــاملين مع هذه اللائحة موضع الأعتبار كلما كـــان التطبيـــق ناجحـــاً ، (وهؤلاء هم رجال الأعمـــال ، والتجـــار ومؤسســـاتهم ، والغـــرف التجارية ، إتحادات الصناعات ، إتحـــادات المنتجيـــن ، جمعيـــات المستثمرين ،مؤسسات وجمعيات موردى الخدمات التعاونيـلت ٠٠٠) ويستلزم الأمر ضرورة تعديل القواعد الإجرائية التى يثبت الواقـــع التطبيقى والبحث العلمى أنها لا تتفق مع اهدافنا في تطبيق الضريبة

٤- **الضريبة على القيمة المضافة ليست تنظيم ضريبـــى جديـــد**،ولكنـــها الصورة الأكثر تطوراً لضريبة لمبيعات ؛ وقد أجازها القانون فعـــلاً ، وكما رأينا فإنها تمثل هدف ومقصـــد المشـــرع النـــهائي ، ولكـــن المشاكل المتراكمة من الجهاز الإدارى ومن الآخرين تستلزم إعـــادة

ترتيب مصلحة الضرائب على المبيعات حتى تكون قادرة على عملية الإنتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة ، كما يجب تدريب العاملين فنياً وإداريا وميكنة الإجراءات الضريبية ، وأن يتفهم رجال الضرائب (وخصوصاً مأمورى الحصر والفحص) مشاكل المجتمع الضريبى وإيجاد حلول فورية لها دون محاولة الإيقاع بالممولين أو تصيد أخطائهم ، ومما يجعل إمكانية الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة سوف تتم دون أية مشاكل من الجهاز الضريبى ما تسعى مصلحة الضرائب على المبيعات [1] من تحقيقه والذى يتمثل فى :

أ- **ميكنة جميع مراحل تطبيق الضريبة** ، وتدوين كل حسابات المسجلين داخل الحاسب الآلى بالشكل الذى يسهل إسترجاعه .

ب- **إدخال نظام الحفظ والإسترجاع لإستكمال إجراءات الدورة المستندية** ، ويمكن إدخال نظام الميكرو فيلم .

ج- **إنشاء عدد من الكيانات الإدارية التى تساعد على التخطيط الجيد** تستطيع دراسة أثر أى قرار على المتغيرات الإقتصادية الأخرى ، بإنشاء مركز للتدريب ، ووحدات للبحوث لدراسة أثر الضريبة على الاقتصاد القومى .

٥- **العمل على أن تحقق الضريبة أهدافها المالية والاقتصادية والإجتماعية** (والسابق بياناتها) ونشير هنا إلى بعض العوامل التى تؤدى إلى ذلك على سبيل المثال :-

---

[1] منشورات دورية لمصلحة الضرائب على المبيعات - لإقامة دورات تدريبية - يونيه - اغسطس ١٩٩٨

أ- أن التطبيق السليم للضريبة لابـد أن يتضمـن الاعتبـارات العمليـة والتدرج فى التطبيق وفق مراحل زمنية تأخذ فى اعتبارها مدى تطبيـق المجتمع الضريبى ، ومقدرة الجهاز الضريبى على تطبيقها •

ب- العمل على توثيق وتوطيد جسور الثقـة بيـن الجـهاز الضريبـى والمجتمع الضريبي ، والعمل على بساطة الإجراءات •

ج-ضرورة تفهم المكلفين والممولين لأهمية هذه الضريبة وتعاونهم الكـامل مع الجهاز الضريبي ••

د - الحرص على ربط الضريبـة بـالمتغيرات الأساسـية فـي الإنتـاج والاستثمار والاستهلاك ، وبما يحقق الأهداف المحددة لكل منها •

٦- ترتب على حد التسجيل المقرر بالقانون العديد مـن المشـكلات والتى عرضنا لها فى المبحث الثانى ونحن نرى ضرورة البحث والعمـل على مواجهة هذه المشكلات بإلغاء التفرقـة بيـن التسـجيل الوجوبـى والتسجيل الجوازى ، بل وإلغاء حد التسجيل ، وجعل التسجيل وجوبـى على كل المكلفين وربط ذلك بالبطاقة الضريبية والإستفادة من الملفـات الضريبية الموجودة فى مصلحة الضرائب العامة والبيانات الموجودة فـي الجهات الأخرى ، ويستلزم ذلك حصر المجتمع الضريبي بالوسائل العمليـة والناتجة عن الدراسة الواقعية والتطبيقية [١]، ويمكن تحقيـق ذلـك بإدخـال أجهزة الحاسبات والاستفادة منها في الحصـر وتعديـل أسـلوب المتابعـة والفحص بالاعتماد على هذه الأجهزة ، هذا ويمكن الاستفادة مـن مشـروع الرقم القومي للمواطنين في أحكام الحصر والتسجيل ، وكذلك الربط الفعلـي

---

(١) أ. نصر أبو العباس حصر المجتمع الضريبى لتحقيق العدالة الضريبية عند تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات ، المؤتمر الضريبى السابع عن المشكلات التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات تجارة عين شمس ٢٥ - ٢٦ نوفمبر ١٩٩٥م ص ٥ : ص ٧

بين سجلات مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات عن طريق توحيد أرقام الملفات وإجراء المطابقة بين إقرارات الممول في المصلحتين ، والقيام بذلك أيضاً بين مصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب على المبيعات بالنسبة للمستوردين وإصدار التعليمات بعدم إصدار جهات الإدارة تراخيص المشروعات وتسجيل المنشآت أياً كان نوعها إلا بعد تقديم شهادة التسجيل الصادرة من مصلحة الضرائب على المبيعات كما يحدث بالنسبة للبطاقة الضريبية .

٧- **تعميق الثقة المتبادلة والفهم المشترك بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي**، وذلك بتكوين لجان مشتركة ، وتنمية وتطوير الوعي الضريبي عند كل المخاطبين بأحكام القانون ، وأن دفع الضريبة هو التزام وطني وممارسة لحقوق المواطنة في المقام الأول ، ويمكن الاتفاق بين المصلحة والغرف والاتحادات المختلفة بإخطارهم بأي مخالفة ضد القانون قبل اتخاذ أي إجراء قانوني ضد المخالفين ، هذا ويمكن الاستفادة من خبرات الاتحاد الأوربي في الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وكيفية تطبيقها ، كما يمكن التنسيق مع الجامعات المصرية ومراكز البحث العلمي وفقهاء المالية العامة والضرائب لتطوير مناهج التدريب وتشجيع مجالات البحث العلمي في موضوعات الضرائب غير المباشرة ، وعلاقة الضريبة ببرامج الإصلاح الاقتصادي والمتغيرات العالمية ، والآثار الاجتماعية والاقتصادية والمالية والسلوكية (القيمية) المترتبة على التهرب الضريبي ، ولا شك أن الرقابة الشعبية سوف يكون لها دور أكبر في مواجهة عمليات التهرب الضريبي ، ولعل أحد التعديلات التي تثار في الوقت الحالي هو التعديل القانوني بجعل التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف كما في الدول المتقدمة ، صحيح أن هذا المبدأ المنصوص على تجريمة

على نحو قاطع يفهم من تفسيرات قوانين عديدة ومطبقة حاليا (٢) ومعمول بها في مصر مثل قانون العاملين المدنيين بالدولة ، وقانون مباشرة الحقوق السياسية ، ولكن يمكن التقدم بمشروع تعديل قانون العقوبات ، وغيره من مشروعات تعديل القوانين الأخرى التي تعني بسلامة الذمة المالية بالنص على أن التهرب الضريبي جريمة مخلة بالشرف ، وذلك لا ينحصر فقط في مواجهة تأثير التهرب الضريبي على الإيرادات العامة للدولة والتى تتفق منها على المشروعات والخدمات العامة ، وانما تمتد أهمية التعديل التشريعي المقترح إلى تنمية الوعي العام واستخدام تعبير " دافع الضريبة " كما في الدول المتقدمة ، والمواطنة ليست فقط أن نطالب ولكنها أيضا في أن يكون المواطن بالفعل دافع ضريبة طبقا لما هو مقرر قانونا لكي يحق له أن يطلب ،وفى حالة اعتبار التهرب جريمة مخلة بالشرف تنتقل العقوبات المقررة بما فيها من تغريم مالي إلى مستويات أخرى متعددة الأشكال ما يدخل في باب العقوبات الاجتماعية •

٨- **ضرورة الوضوح والتحديد الدقيق القائم على اليقين للضريبة** وكل ما يتعلق بها من تنظيم فني واحكام وقواعد وهو ما يطلق عليه " شفافية الضريبة " ، أى يجب أن تكون الضريبة على القيمة المضافة معلومة تماما للمكلفين والممولين سواء من ناحية وعاء الضريبة والواقعة المنشئة لها وسعرها وفئتها وطرق سدادها ، ولا يتحقق ذلك ألا بالقاعدة القانونية الواضحة والتى لا تحتمل أكثر من تفسير واحد ، ومما لا شك فيه أن ذلك يكون له الأثر السلوكي الإيجابي المتمثل في عدم التهرب من سداد قيمة الضريبة نتيجة تفسير كل الجهات للقاعدة الضريبية تفسيرا واحدا لا خلاف عليه أما الاختلاف في التفسير فهو يحدث العكس ، ومن ثم يتعين أن تكون القاعدة الضريبية ملائمة وتعبر عن

المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والمالية للمجتمع وتأخذ في الاعتبار عند التطبيق الظروف الاقتصادية والاجتماعية للممولين سواء من حيث الفئة أو المواعيد أو إجراءات التحصيل ، الأمر الذى يؤدى إلى تفهمهم لأهمية الضريبة وتعاونهم مع الإدارات الضريبية ومن ثم يكون الأثر النفسي للضريبة إيجابي بالنسبة للممولين (ضرورة توافر قواعد المساواة والعدالة والاقتصاد والملائمة واليقين في الضريبة)

٩- **حتى تؤدى الضريبة على القيمة المضافة دورها** بتعيين توسيع قاعدة سريانها لتشمل كل قطاعات التوزيع (جملة ونصف جملة وتجزئة) ، وكل الخدمات إلا ما يستثنى بنص خاص ، وذلك عن طريق (١)[٤] :

أ- **إخضاع كل موردي السلع ومقدمي الخدمات** الذين يتعدى رقم أعمالهم حد التسجيل (١٢٠ الف جنية) إذا لم يؤخذ بما رأيناه من إلغاء حد التسجيل ، أيا كانت المراحله (إنتاج تجارة جملة ، تجزئة) ، وتصبح الواقعة المحددة هي توريد السلع والخدمات .

ب- **تسرى الضريبة على القيمة المضافة** عادة على مراحل متعددة (إنتاج ، جمله ، تجزئة) دون أن تقتصر على مرحلة واحدة كما هو الحال في الضريبة العامة على المبيعات ، وحتى تتحقق أقصى كفاءة يمكن الأخذ بحد تسجيل مرن ومرتفع نسبيا .

ج- **تقرير الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية** ، وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية جسب أهمية السلعة للمواطنين .

د- **تعمل الضريبة على ضبط الاستهلاك** مما يؤدى إلى تخصيص أفضل للموارد عن طريق فرض الضريبة على السلع غير الأساسية .

---

[١]- المركز المصرى للدراسات الإقتصادية : تقيم ضريبة المبيعات وضرورة الاسراع تطبيق ضريبة القيمة المضافة القاهرة ،الاهرام ، ١٩٩٨/٩/١٤

هـ- **تشجيع التصدير (سعر صفر) وتبسيط الإجراءات** وتوحيدها من خلال الجمارك وسرعة رد الضرائب السابق سدادها على الصادرات

و- **زيادة الموارد المالية المتوقع حصول الدول عليها** وإذا كان من المتوقع أن تصل حصيلة ضريبة المبيعات إلى ١٦,٥ مليار جنيه في علم ٢٠٠٠/٩٩ ، فإذا ما طبقت الضريبة على القيمة المضافة على كل المراحل فنحن نتوقع أن ترتفع الحصيلة الى ٢٠ مليار جنيه ، خصوصا أنه من المتوقع أن يصل الإنفاق الاستهلاكي في عام ٢٠٠٠/٩٩ إلى ٢٥٠ مليار جنيه تقريباً (١) .

١٠- **تعميم نظام الخصم باعتباره جوهر الضريبة على القيمة المضافة** وما يميزها عن غيرها من الضرائب على رقم الأعمال والذي يؤكد حيادها وكفاءتها ، فيتعين أن تشمل كل الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة للإنتاج والتوزيع الخاضعة للضريبة ، حيث لا يسمح في ظل المرحلة بالخصم الضريبي للسلع الرأسمالية ولا الخدمات حيث تظل خاضعة لعبء تراكمي وعدم السماح بالخصم الضريبي الفوري والكامل للسلع الرأسمالية يترتب عليه ما يلي :-

أ- **التمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف للأصول والمعدات الرأسمالية** ، ويؤدى ذلك أن تؤجل بعض المشروعات تطوير مصانعها ومعداتها ، وكذلك تأجيل استخدام الأساليب الحديثة والأخذ بالتطورات التكنولوجية .

ب- **عدم خصم ضريبة المبيعات على المعدات الرأسمالية** يؤدى إلى زيادة مضاعفة في الآثار التراكمية ، كما أن خصم مقابل استهلاك السلع الرأسمالية من إجمالي المبيعات يثير العديد من المشاكل المتعلقة بتحديد فترى الاستهلاك (الإهلاك) و طريقته .

---

(١)- مشروع الموازنة لعام ٢٠٠٠/٩٩ ، وخطة عام ٢٠٠٠/٩٩ ومقدمة لمجلس الشعب من وزيرى المالية والتخطيط ، الأهرام ١٩٩٩/٤/١٩

ج-<u>التمييز ضد الصادرات في القطاعات التي قد تحتاج الى رؤوس أمـــوال مكثفة</u> وذلك بمقارنتها بالقطاعات الأخرى .

المبحث الثالث

علاقة الضريبة على القيمة المضافة بالسياسة الضريبية

ناقشنا في البابين الثاني والثالث كل ما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة من حيث المزايا والعيوب واسلوب التحديد ، والصور والأساليب المختلفة للضريبة العامة على رقم الأعمال أو الضريبة العامة على المبيعات والتي تعد الضريبة على القيمة المضافة أفضل صورها تطوراً من حيث الفن الضريبي والعمل على تحقيق الأهداف المالية والإقتصادية والإجتماعية ، وقد رأينا بالتحليل المشكلات المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وكيف أن الأسلوب الأفضل لمواجهتها والحد منها يتمثل في الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، ثم رأينا كيف أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ يأخذ بهذه الضريبة ، ثم تناولنا بالتفصيل المتطلبات اللازمة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة سواء من حيث الأسباب والمبررات التي تستوجب الأخذ الكامل بها ، والسمات والخصائص المتصورة لها عند التطبيق ، والأعتراضات والصعوبات التي قد تقف دون ذلك وكيفية مواجهتها ، ثم قدمنا مجموعة من المقترحات التي تعمل على التطبيق الكامل لهذه الضريبة بما يعمل على أن تحقق أهدافها .

وحيث أن مقولة القيمة المضافة هي اكثر المقولات إستخداما واهمية ليس فقط في مجال الضرائب ، ولكن قبل ذلك في مجال المحاسبة القومية وطرق قياس الدخل القومي ، كما انها أكثر الأدوات إستخداما في تقييم الأداء والتخطيط السليم على مستوى المشروعات وعلى مستوى الأقتصاد الكلي ، كما أصبحت قائمة القيمة المضافة أهم أنواع القوائم المالية التي تستخدم على مستوى المشروعات

، وأحداهم أدوات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ، فضـــلاً عـــن إستخدامها كأساس للمحاسبة الضريبية ، لذلك نرى أنه قـــد يكـــون مـــن المناسب أن نعرض بأختصار شديد لمقولة القيمة المضافة على المستوى الكلى .

ولما كانت الضرائب أحد أهم أدوات السياسة المالية ، والتـــى يتـــم إستخدامها بهدف إحداث أو تحقيق مجموعة مـــن الأثـــار الإقتصاديـــة والمالية والإجتماعية ، وذلك من خلال ما يطلق عليه السياسة الضريبيـــة ، ومن ثم يثور التساؤل حول كيفية ربط الضريبة على القيمة المضافـــة بالسياسة الضريبية وبالأقتصاد الكلى ، لذلك نعرض فى هـــذا المبحـــث لموضوعين : أهمية القيمة المضافة على المستوى الكلى ، ثم علاقـــة الضريبة على القيمة المضافة بالسياسة الضريبية وذلك في مطلبين كما يلى

المطلب الاول

أهمية القيمة المضافة على المستوى الكلى

إن إستخدام مفهوم القيمة المضافة فى التعبير عن نتيجة نشاط الوحدات الإقتصادية بدلاً من التركيز على مفهوم الربح يعكس دور الوحدة الإقتصادية كوحدة إجتماعية ومجهود جماعى للمشاركين والمساهمين فى العملية الإنتاجية ، أن القيمة المضافة توضح الدخل الصافى الذى يحققة المشروع موزعاً على اصحاب رأس المال المملوك والمقترض فى صورة توزيعات ارباح وفوائد ، وعلى العاملين فى المشروع فى صورة اجور ومكافآت ، وعلى الحكومة فى صورة ضرائب ، وسنعرض بإختصار للمفاهيم الأساسية للقيمة المضافة سواء المفهوم الإقتصادى أو المحاسبى أو الضريبى ، ثم أهمية القيمة المضافة على مستوى المشروع والإقتصاد القومى .

١- المفهوم الإقتصادى للقيمة المضافة [١]

يدخل مفهوم القيمة المضافة كمقولة أساسية فى مجال الإقتصاد الكلى والحسابات القومية ، كما يمثل أحد بل أهم طرق قياس الدخل القومى ، وقد أختلف مفهوم القيمة المضافة طبقاً لهدف تناولها والغرض المستخدمة من أجله ونعرض ذلك بإختصار - - القيمة المضافة تعبر عن الكفاءة **الإنتاجية للوحدات الإقتصادية** فى استخدام الموارد الإقتصادية من خلال قياس الفرق بين المخرجات والمدخلات ، أى القيمة المضافة = المخرجات - المدخلات .

---

[١] د. زكريا بيومى ، د. عزت عبد الحميد البرعى : مبادىء الإقتصاد السياسي ، دار الولاء ، شبين الكوم ، ١٩٩٧ ، نظرية الدخل القومى من ص ٧٥٠ الى ٧٨٠

- القيمة المضافة تعبر عن مساهمة الوحدات الإقتصادية في الدخل والناتج القوميين ، فتكون القيمة المضافة قيمة مساهمة الوحدة الإقتصادية في تحقيق دخل هو جزء من الدخل القومي ، والذى يمكن التعبير عنه وقياسه بأنه مجموع القيم المضافة لجميع الوحدات الإقتصادية في جميع قطاعات الإقتصاد القومي .
- القيمة المضافة تعبر عن مشاركة قوى وعوامل الإنتاج داخل الوحدة الإقتصادية ، فهى تعبر عن الدخول الجديدة التى أنتجت فى عملية الإنتاج نتيجة مساهمة هذه العوامل أى القيمة المضافة = الأجور والمكافأت + الأرباح والفوائد والإيجارات + رصيد الحكومة والضرائب المباشرة)

٢- المفهوم المحاسبى للقيمة المضافة [١] .

تتمثل القيمة المضافة من وجهة نظر النظام المحاسبى الموحد فى الفرق بين قيمة الإنتاج الإجمالى ومستلزمات الإنتاج المستخدمة (المدخلات) ، كما أنها تتمثل فى الأجور والإيجارات والفوائد والفائض المتحقق (الفائض القابل للتوزيع ، ويشمل الأرباح ، ونصيب الدولة .. ضرائب مباشرة) ، ومن ثم فإن المفهوم المحاسبى ليس إلا طريقة محاسبية لقياس القيمة المضافة التى تحددت إقتصاديا ، وهو يتضمن فى كل أنواع المحاسبات قياس الدخل أو القيمة التى تمت إضافتها خلال الفترة محل القياس ، ثم توزيع القيمة المضافة بين الأطراف المشاركة فى خلقها وهم أصحاب
عوامل الإنتاج .

---

[١] د. احمد محمد موسى : القيمة المضافة كمؤشر للحكم على كفاية الأداء للمشروع ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، السنة الرابعة ، العدد الثانى ص ٢٩ - ص ٣٩

٣- المفهوم الضريبي للقيمة المضافة :

عرضنا لذلك بالتفصيل في المبحث الأول (صـــ ٣٠ - صـــ ٣١) حيث أن القيمة المضافة هي ذلك الجزء من إنتاج المشروع ونشاطه النهائي الذي يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراه من الغير خلال فترة معينة ، وبعبارة أخرى هي الفرق بين قيمة السلع المباعة في نهاية فترة ما وقيمة السلع أو المدخلات المشتراة في بدايتها .

من الواضح أن القيمة المضافة وفقاً للمفهوم الضريبي تتفق مع المفهوم الإقتصادي لها والمتمثل في المخرجات - المدخلات ، ورغم ذلك فهناك فوارق **هامة تتمثل فيما يلي** :[1]

أ- يتضمن المفهوم الضريبي للقيمة المضافة بعض العناصر التي قد تعتبر سلع إستثمارية أو سلع تشبع او تستخدم لأغراض شخصية أو مهنية ويتم خصمها وتدخل في المدخلات بالمفهوم الإقتصادي ولا تخصم طبقاً للمفهوم الضريبي .

ب- حيث أن المفهوم الإقتصادي للقيمة المضافة هو الفرق بين المخرجات والمدخلات ، بينما ان المفهوم الضريبي يتمثل في الفرق بين مجموع المبيعات ومجوع المشتريات ، لذلك فإن ما يطرأ من تغيير على أثمان السلع المخزونة ينعكس على القيمة المضافة بمفهومها الضريبي سواء بالزيادة أو النقصان .

ج- للوصول للقيمة المضافة بمفهومها الإقتصادي فإن تكلفة السلع الرأسمالية (الأموال الثابتة من معدات وآلات) تخصم في صورة إستهلاكات (إهلاك للأصول) بينما بالنسبة للمفهوم الضريبي يتم الخصم الكامل والفوري لتكلفة هذه السلع الرأسمالية (التشريع

---

(١) د. عبد الناصر محمد حسين : الضريبة المصرية العامة على المبيعات : المرجع السابق ذكره ص ٩٧ - ٩٨ .

الضريبى الفرنسى) ولكن هذا الإختلاف لايظهر إلا فى الأجل القصير حيث ان جملة الإستهلاكات تمثل تكلفة السلع الرأسمالية فى الأجل الطويل .

ومن ثم إذا كان المفهوم الإقتصادى للقيمة المضافة هو أساس مفهومها الضريبى (والمحاسبى) إلا أن إستقلالية التشريع الضريبى تحول دون أن يحدث تطابق تام بين هذين المفهومين حيث يكون من المحتم الأخذ فى الأعتبار العوامل السياسية والإجتماعية والمالية التى تقتضى تقرير بعض الإعفاءات أو تضييق الإستفادة من نظام الخصم ، لذلك يجب إستمرار خضوع كل المنتجين وموردى الخدمات للضريبة على القيمة المضافة فى كل مراحل الإنتاج والتوزيع للسلع والخدمات التى يحددها المشرع حتى يتمكن كل منهم أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته ، ما سبق دفعه أو تحملته السلع والخدمات فى المراحل السابقة على المرحلة التى يوجد فيها .

٤- **أهمية القيمة المضافة على مستوى الإقتصاد القومى :**

نشير هنا فقط فى خطوط عامة الى الأهمية القصوى للقيمة المضافة على مستوى الإقتصاد القومى والمشروع والسياسة الإقتصادية ، حتى يمكن إستخدام الضريبة على القيمة المضافة كأداة فعالة فى تحقيق العديد من الأهداف الإقتصادية ، وتتمثل هذه الأهمية فيما يلى : (١)

١- القيمة المضافة تعد أهم معايير تقييم الأداء وخصوصا فى الدول التى تهتم بزيادة الإنتاجية ، حيث تستخدم كمؤشر مناسب لقياس

---

(١) محمد إسماعيل عبد الرحمن : مشاكل القياس والإعلام المحاسبى للقيمة المضافة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ١٩٩٥م صـ ٣٢ - صـ ٤٢ .

- د. احمد بسيونى شحاته : تقييم قائمة القيمة المضافة كإتجاه أوروبى جديد فى التقرير المالى مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية ، المجلد الـ ٢٦ العدد الأول ١٩٨٩ ، صـ ٩ - صـ ١٩

الربحية ومعرفة الكفاءة الإنتاجية لعوامل الإنتاج وإنتاجية المدخلات وهذا يساعد على إتخاذ قرارات تخصيص الموارد وسياسات الأجور ، ومقارنة آداء القطاعات والمشروعات ٠

٢- المساعدة الفعالة فى التخطيط وقياس الأداء وإتخاذ القرارات والتخطيط الأستراتيجى طويل الأجل ٠

٣- تستخدم كمعيار ملائم لقياس حجم ونشاط الوحدة الإقتصادية وبيان مدى اهميتها فى الإقتصاد القومى ٠

٤- تستخدم كمعيار ملائم مناسب للقياس الإجتماعى لأداء الوحدات الإقتصادية ، وبما يتفق مع المسئولية الإجتماعية لهذه الوحدات ٠

٥- تستخدم كأفضل المعايير لتقييم الربحية القومية للمشروعات الإستثمارية والمفاضلة بينها حيث تبين بوضوح آثار المشروعات الإستثمارية على مستوى الإقتصاد القومى ، ويمكن إستخدامها كمعيار للحكم على الإستثمار الأجنبى المباشر وترشيد قرارات الموافقة عليه من جانب هيئة الإستثمار ٠

٦- يعتبر من أفضل المعايير التى تستخدم فى ظل ما حدث من تقدم هائل فى الإتصالات والمعلومات وآثارها الإقتصادية الكبيرة ٠

٧- يعد المعيار الأول الذى يستخدم للمقارنه على المستويات الدولية بالنسبة للمؤشرات الإقتصادية الكلية وتستخدمه المنظمات الدولية٠

٨- تعد أفضل أساليب تحديد أساس ووعاء الضريبة وتأخذ بها معظم الدول ، كما انها عامل أساسي للتكامل الإقتصادى ٠

المطلب الثانى

علاقة الضريبة على القيمة المضافة بالسياسة الضريبية

إذا كانت السياسة الضريبية تعبر عن الفلسفة العامة للنظام الضريبي ، وكيفية إستخدام الضرائب بمختلف انواعها لتحقيق اهداف محددة ، فإنها جزء من السياسة المالية والتى تشمل سياسة الإنفاق العام ومجموع السياسات المتعلقة بالإيرادات العامة غير الضريبية ، وسياسة القروض العامة وكذلك السياسات المتعلقة بالموازنة العامة كما أن السياسة المالية بدورها جزء من السياسة الإقتصادية ، ونحن سنرى فى هذه النقطة علاقة الضريبة على القيمة المضافة بالسياسة الضريبية من خلال التحديد السابق وبالكيفية التى تجعل من هذه الضريبة أحد محاورها وبما يحقق اهدافها ونشير فى هذا الخصوص الى الخطوط العامة التالية :(١)

١- يتعين وجود إرتباط بين السياسة الضريبية وسياسة الإنفاق العام ، حيث ان مدى تحقيق الهدف الذى تسعى اليه السياسة الضريبية يتوقف على كيفية تصرف الدولة فى الضرائب أى يتوقف على سياسة الإنفاق العام ، كما يتعين ان يكون هناك إرتباط بين السياسة الضريبية والمتغيرات الرئيسية فى المجتمع كالإنتاج والإستثمار والإستهلاك والإدخار والصادرات والواردات.

٢-أن السياسة الضريبة لا يظهر تأثيرها الفعال فى الأجل القصير ، حيث قد تكون الأهداف مالية فى المقام الأول كمواجهة عجز الموازنة العامة ومن ثم تتخذ الإجراءات المتعلقة بتنشيط التحصيل الضريبى مثل السداد الفورى ، إجراءات الخصم والإضافة ، الحوافز الضريبية ... ولكن

- د. محمد دويدار : دراسات فى الإقتصاد المالى منشأة المعارف ، الأسكندرية ، ١٩٨٦ الجزء الخاص بالسياسة المالية والسياسة الضريبة ص ٣٩٨ – ص ٤١٧
- د. عبد الهادى النجار : الفائض الإقتصادى الفعلي ودور الضريبة فى تعبئته بالإقتصاد المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٧٥

يتعين فى الأجل الطويل ان تهدف السياسة الضريبية الى تشجيع الإستثمار وقد يتطلب ذلك تخفيض أسعار الضرائب على قطاعات الأعمال مما يؤدى الى إنخفاض حجم التهرب الضريبى و الزيادات فى الإنتاج نتيجة زيادة الإستثمار وكذلك رفع كفاءة الجهاز الضريبي وزيادة تعميق الثقة مع الممولين ويؤدى ذلك الى زيادة فى الحصيلة الضريبية .

١- يتعين أن يكون المحدد الرئيسي للسياسة الضريبية والنظام الضريبي هو المساهمة الفعالة فى تحقيق التنمية الإقتصادية ، صحيح أن حصيلة الضرائب فى الدول النامية ومنها مصر منخفضة وغير كافية لتمويل التنمية فى الوقت الحالى ، ولكن إذا ما تحققت عملية التنمية وإنشاء العديد من المشروعات الإستراتيجية فإن ذلك يترتب عليه زيادات كبيرة فى الإنتاج والدخل القومى والتصدير والإستهلاك والإستيراد فى الأجل الطويل مما يؤدى الى إرتفاع حصيلة الضرائب فى مجموعها وظهور أوعية ضريبية جديدة .

٢- يجب ان تتجه التشريعات الضريبية نحو الفوائض الموجودة فى كافة القطاعات الإقتصادية ويمكن الإستفادة فى ذلك بفكرة الطاقة الضريبية والتى تقوم بتحديد اقصى نسبة يمكن إقتطاعها من الفائض الفعلي فى صورة ضرائب ، وبعبارة اخرى اكثر دقة دور السياسة الضريبية فى تعبئة الفائض الإقتصادى الفعلى وحدود وقدرة هذا الفائض على تحمل الأعباء الضريبية ، ويأخذ الفائض فى الدول النامية عدة صور تتمثل فى الأكتناز والبطالة المقنعة والإستهلاك البذخى والإستخدام السيء لأرصدة النقد الأجنبى ... الخ .

٣- يتعين تحديد أهداف السياسة الضريبية فى كل فترة فقد يحدث تعارض فى مرحلة التنمية الإقتصادية بين الوظيفة الإجتماعية والتى تتمثل فى دعم الطبقات الفقيرة ورفع مستويات إستهلاكها والوظيفة

الإقتصادية والتى تتمثل فى زيادة الإستثمار والتكوين الرأسمالى والإدخار ، ويكون دور السياسة الضريبية واحد محاورها الضريبة على القيمة المضافة هو محاولة التوفيق بين إعتبارات العدالة والتى تتمثل فى إعفاء الدخول الصغيرة وسلع الإستهلاك الضرورى وبين إعتبارات الحصيلة والتى تقتضى توسيع قاعدة فرض الضريبة وعدم التوسع فى الأعفاءات ، وهذا ما يمكن تحقيقة بفعالية عن طريق الضريبة على القيمة المضافة ٠

٤- رأينا فى المبحث الأول كيف ان الضرائب غير المباشرة تمثل الوزن النسبى الأكبر فى الهيكل الضريبى المصري ن كما رأينا التطور السريع فى حصيلة ضريبة المبيعات (١٦,٥. مليار جنيه متوقع فى عام ٢٠٠٠/٩٩) وأن هذه الحصيلة يمكن ان تصل الى اكثر من ٢٠ مليار جنيه مصرى إذا ماتم الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل عن طريق تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة ، فضلاً عما يترتب عنها من ضبط الأسواق والتعاملات التجارية والمالية والتوصل المنضبط الى اوعية ضرائب الدخل فتزيد حصيلتها ، ومن ثم كان رأينا أن الضريبة على القيمة المضافة يمكن أن تكون الضريبة الأساسية فى الهيكل الضريبى المصرى ، ومن ثم يتعين ان تعمل السياسة الضريبية على تحقيق أعلى معدل ممكن من تكوين راس المال بتوجيه الفوائض الإقتصادية والمالية والإدخارية الى الإستثمار ، وضغط وترشيد الإستهلاك وتحفيز قطاعات الأعمال والمستثمرين على التوجه الى القطاعات الإنتاجية وليس قطاعات التجارة والخدمات فقط ، وكذلك تشجيع الصادرات والحد من الواردات الكمالية والإستهلاكية ٠

٥- حققت السياسة الإقتصادية من خلال النتائج المترتبة على الإصلاح الإقتصادى نجاحاً ملحوظاً فى السنوات الثلاث الأخيرة ، مما أدى الى التوجه الى إنشاء الكثير من المشروعات الإستثمارية الكبرى وتشجيع الإستثمار الأجنبى بشتى الوسائل ومن اهمها منح المزايا والأعفاءات الضريبية للمستثمر الأجنبى ، والسياسة الضريبية الناجحة هى التى لا تتوسع فى هذه المزايا والأعفاءات حيث ثبت عدم فعاليتها بدرجة كاملة ، ورغم أهميتها فإن الأكثر اهمية هو توفير المناخ الإستثمارى المناسب من خلال الخدمات الأساسية والإجتماعية الملائمة ، وتوفير المتطلبات الإقتصادية والقانونية المناسبة كما يجب ان تقتصر الإعفاءات والمزايا الضريبية على توجية الإستثمار الأجنبى نحو فروع النشاط والمناطق التى ترغب الدولة الإستثمار فيها وأن تقتصر على المشروعات التى تبدأ صغيرة ويكون لديها مقومات الإستقرار والإستمرار والنمو وإعادة إستثمار عوائدها وارباحها ، وقد يكون من اللازم التحول نحو سياسة التخفيضات الضريبية بعد إنتهاء مدة الإعفاء كبديل مرحلى وفى مجالات محددة ٠

٦- يجب تدعيم السياسة الضريبية بالعمل على تطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبي وإتخاذ الوسائل الكفيلة بالقضاء على التهرب الضريبى وخصوصاً فى مجال الضرائب العامة أى ضرائب الدخل حيث ترتفع معدلات التهرب ٠

٧- إن نجاح السياسة الضريبية يعتمد بدرجة كبيرة على شكل وطبيعة العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين [1] فإذا كان التشريع

---

[1] د٠ عزت عبد الحميد البرعى : ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظري والواقع العملي مجلة البحوث القانونية والإقصادية ، كلية الحقوق ، جامعة المنوفية ، العدد الثالث السنة الثانية ، إبريل ، ١٩٩٢

الضريبى هو الذى يحدد هذه العلاقة فإنها تعتمد بالدرجة الأولى على ما يحدث فى الواقع العملى عند تنفيذ نصوص القوانين الضريبية ، حيث ان ثقة المكلفين والممولين بعدالة التشريع الضريبى وثقتهم كذلك فى اساليب تطبيقه بواسطة مصلحة الضرائب يؤدى الى تقدمهم عن طواعيه وإختيار وإقتناع بإقراراتهم الضريبية الصحيحة وأداء إلتزاماتهم الضريبية خصوصاً إذا ماتوافرت كل وسائل المعلومات والإتصالات عن طريق الأجهزة الألية وثقتهم فى الجهاز الضريبى .

٨- يتعين أخيرا لكى تقوم السياسة الضريبية بدورها الفعال فى تحقيق السياسة الإقتصادية المحددة ضرورة تخليص النظام الضريبي المصرى من اوجه القصور فى كل مكوناته ، ونركز هنا على قوانين الضرائب والتى شملها الكثير من التعديلات والتغييرات سواء بالإضافة او الحذف أو الإستبعاد ، مما يترتب عليه كثرة الخلافات والمنازعات وإصدار العديد من التفسيرات والمنشورات والتى تؤدى كثيراً الى زيادة الجدل والخلاف وصدور احكام بعدم دستورية بعض القوانين أو بعض المواد والبنود والفقرات ، لذلك يتعين حتى يحقق التشريع الضريبى اهدافه أن يتسم بالوضوح والشفافية .

وإذا كانت هذه المحددات الأساسية التى يتعين ان تتوافر فى السياسة الضريبية فإن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة على النحو الذى اوضحنا أسبابه وسماته ثم العمل على تلافى الإعتراضات والصعوبات التى تواجه ذلك وتطبيق ما توصلنا اليه من إقتراحات يمثل أحد المحاور الأساسية فى هذه السياسة الضريبية لكى تحقق الأهداف التى تسعى السياسة الإقتصادية اليها .

خلاصة الباب الثالث

تركز موضوع هذا الباب في تناول ومناقشة إمكانية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في التنظيم الضريبي المصرى ، ومن أجل ذلك قمنا بدراسة وتحليل القوانين الضريبة المتعاقبة وخصوصاً منذ السبعينات وحتى الآن ، والتعرف على مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ، والعلاقة بينها وبين الضرائب على الأنفاق كالضريبة على رقم الأعمال وضريبة المبيعات ، والأساليب المختلفة لفرضها سواء فى شكل الضريبة المتتابعة أو التراكمية ، والضريبة على احد المراحل ، ثم قمنا بدراسة وتحليل المشكلات التطبيقية والعملية المترتبة على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ، وكان تحليلنا يتركز على بيان هل يتضمن هذا القانون الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ، وهل يمكن إعتبار هذه الأخيرة أداة لمواجهة وحل هذه المشكلات والحد منها ، ثم تناولنا بالتفصيل المبررات والأسباب التى تؤدى الى الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة والإعتراضات والصعوبات التى توجد ثم السمات والخصائص الواجب توافرها ، وأخيراً المقترحات التى نراها للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة مع الإشارة الى الأهمية القصوى لها على مستوى الإقتصاد القومى والسياسة الضريبية .

هذا وبعد التحليل والدراسة والمناقشة التفصيلية لموضوع هذا الباب والذى قدمناه بشكل مختصر فيمكن أن نقدم الخطوط العامة التالية والتى تعد بمثابة نتائج تم إستخلاصها من تناول هذا الموضوع **وبشكل مختصر كما يلى :**

أولا : مر النظام الضريبى المصرى بالعديد من المراحل المتلاحقة حتى تحققت له ذاتيته الكاملة ويتميز الهيكل الضريبى المصرى فى

الوقت الحالى بتطبيق الضريبة الموحدة في مجال ضرائب الدخل (القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣) والضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م ، بجانب الضرائب الجمركية وبعض الضرائب الأخرى ، ولازالت الضرائب غير المباشرة تمثل الوزن النسبى الأكبر والتى يعتبرها المشرع الضريبى الوسيلة الأكثر بساطة ومرونة فى تحقيق أهدافه وخصوصا المالية بالدرجة الأولى .

ثانيا : كانت نظم الضرائب غير المباشرة فى أواخر السبعينات وخصوصا الضرائب السلعية تتصف بعدم التجانس وعدم الوضوح والكثير من اوجه الأنتقادات والقصور ، كما لا تتفق مع مقتضيات العدالة الإجتماعية حيث كان الجزء الأكبر من حصيلتها يأتى من فرضها على سلع ضرورية كما كانت بعض السلع تخضع لأكثر من ضريبة فى وقت واحد ، وكان هذا موضع إنتقاد صندوق النقد الدولى فى تقرير قدمه فى يونيه ١٩٧٨م للحكومة المصرية (هيكل ضريبى مضطرب ...) وطالب خبراء الصندوق أما الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات ، أو الإبقاء على هذا النظام وتطويره عن طريق إدماج الضرائب المتعددة وفرض ضريبة عامة على المبيعات بجواره ، وأن هذه الضريبة هى اكثر أنواع الضرائب ملائمة لمرحلة التطور التى تمر بها مصر ، وأنه من الممكن أن تتطور هذه الضريبة لتصبح هى الضريبة الوحيدة على الإنفاق بحيث تطبق على تجار الجملة وتتحول فى نهاية الأمر الى ضريبة على القيمة المضافة بكل مايعنيه ذلك من تبسيط للهيكل الضريبى وتحقيق زيادة هائلة فى الموارد العامة .

ثالثا : تم إصدار القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الإستهلاك بهدف الإصلاح والتطوير ورغم ما ترتب عليه من مزايا فقد كان مجرد تجميع وتقنين للضرائب التى كان معمولا بها قبل صدوره فى

ضريبة واحدة مع توحيد إجراءات ربط وتحصيل هذه الضريبة ، وخضوع السلع الواردة بالجدول المرفق بالقانون سواء كانت منتجة محليا أو مستوردة للضريبة بالفئات المحددة ، وقد ترتب على التطبيق العملي لهذا القانون نشأة العديد من المشاكل مما ترتب عليه عدم تحقيقه للهداف التي أستوجبت إصداره .

رابعا : لم يتم الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات في اوائل الثمانينات بسبب عدم استقرار الأوضاع السياسية والإقتصادية والإجتماعية وزيادة حدة الإختلالات الهيكلية في المؤشرات الكلية للاقتصاد القومي في هذا الوقت ، ومن ثم كان يجب البدأ ببرنامج شامل للاصلاح الإقتصادي ، وهذا ماأستلزم ضرورة التغيير بتطوير النظام القائم وإصدار القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن الضريبة العامة على المبيعات لمواجهة وتلافي مشاكل التطبيق العملي لضريبة الإستهلاك ، وعلى أن يتم تطبيقها بطريقة تدريجية تبدأ بفرض الضريبة على المنتجين الصناعيين ثم تحول الى ضريبة عامة على تجارة الجملة ونصف الجملة والتجزئة .

خامسا : تتميز الضريبة على رقم الأعمال أو الضريبة على المبيعات بانها الضريبة العامة على الأنفاق أو الإستهلاك ، حيث تفرض على كل السلع والخدمات (إلا ما أستثني بنص خاص) ، وتختلف أساليب فرض تلك الضريبة رغم تميزها بانها ذات وعاء واحد هو رقم الأعمال ، وأنها تفرض على الإستهلاك ويتحمل عبئها النهائي المستهلك واثرها مباشر على الأثمان بالزيادة كما ان لها جملة آثار على إعادة توزيع الدخل وعلى الإنتاج والإدخار والإستثمار والإستهلاك والإستيراد والتصدير .

وإذا كان من المسلم به وجود صور واساليب متعددة لفرض الضريبة العامة على المبيعات تتمثل في الضريبة المتتابعة أو التراكمية والضريبة العامة الوحيدة على احد المراحل والضريبة على القيمة المضافة فإن تطبيق

النوعين الأول والثانى قد ترتب عليه العديد من المشكلات ، لذلـــك يجمـــع الفقه المالى والضريبى وغالبية الدول فى تشريعاتها الضريبية علـــى الأخـــذ بالضريبة على القيمة المضافة والتى تمثل اكثر اساليب الضريبة على رقـــم الأعمال (المبيعات) تطوراً حيث أنها تعد ضريبة عامـــة علـــى الإنفـــاق تفرض على كل السلع والخدمات الإستهلاكية سواء كانت منتجـــة محليـــاً أو مستوردة ٠

سادساً : أن الضريبة على القمية على القيمة المضافه تفـــرض علـــى السلع المنتجة والخدمات فى كل المراحل التى تمر بها ، غير انها لا تفـــرض إلا على القيمة المضافة المتحققه فى كل مرحلة والتى تتمثل فى الزيادة فـــى قيمة الإنتاج فى كل مرحلة من مراحله عن قيمتها فى بداية هذه المرحلـــة ، أى أن الضريبة تفرض على الفرق بين قيمة السلع المباعة فى نهاية فترة مـــا وقيمة السلع او الخدمات المشتراة فى بدايتها وتتضمن الضريبة على القيمـــة المضافة التحصيل المتتالى للضريبة فى كل مرحلة تمر بـــها الســلعة او الخدمة وعلى اساس القيمة المضافة المتحققه فى كل مرحلة الـــى ان تصـــل الى المستهلك النهائي الذى يتحمل بكل الضريبة ، وتتمثل الفكرة الأساســـية للضريبة وهو ما يميزها عن غيرها فى أن يخصم من الضريبة المســـتحقة على السلعة او الخدمة فى مرحلة معينة من مراحـــل إنتاجـــها او توزيعـــها الضرائب المحصلة عليها فى المراحل التى سبقت هذه المرحلة ٠

سابعاً : ترتب على تطبيق الضريبة العامة على المبيعات إعتباراً مـــن ١٩٩١/٥/٣م وحتى الآن أى ما يقرب من ثمانى سنوات وجود الكثير مـــن المشكلات فى الواقع العملي قد يكون البعض منها نتيجـــة طبيعيـــة للأخـــذ بضريبة جديده يظهر الواقع وجود بعض الثغرات الواجـــب مواجهتـــها أو بعض الإجراءات الواجب إتخاذها ، وقد ترجع بعض المشكلات الأخـــرى لأسباب تتعلق بالقانون نفسه وعدم وضوحه أو بالتنظيم الفنى للضريبة ســـواء

فيما يتعلق بإجراءات التسجيل وربط وتحديد وتحصيل الضريبة أو تلك المتعلقة بتحديد المادة الخاضعة للضريبة والإعفاءات والخصم والرد ... الخ ، كما قد ترجع هذه المشكلات الى الجهاز الضريبى وبسبب التعليمات والتفسيرات المتتالية من جانب مصلحة الضرائب على المبيعات وجمود وعدم فعالية وكفاءة الأجهزة الضريبية المختصة ، بالإضافة الى ان جانباً هاماً من هذه المشكلات يرجع الى تقاعس المكلفون والمخاطبون باحكام هذا القانون عن القيام بالتسجيل والإلتزام بما يتطلبه من إجراءات وإتباع كافة الوسائل للتهرب من الإلتزامات الضريبية المقررة .

وقد تبين لنا من المناقشة والتحليل أن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة سوف يعمل الى درجة كبيرة على مواجهة هذه المشكلات والحد منها وذلك مع مراعاة بعض الإعتبارات والأخذ بعدد من المقترحات .

ثامنا : إن الضريبة العامة على المبيعات قد حققت القدر الأكبر من الأهداف المحددة وخاصة المالية منها حيث تزايدت حصيلتها من ٦,٣ مليارجنيه فى عام ٩١ / ١٩٩٢م بينما المستهدف أن تصل هذه الحصيلة الى ١٦,٥ مليارجنيه فى عام ٩٩ / ٢٠٠٠ (ثلاث مرات تقريباً) ومن المتوقع أن تتزايد هذه الحصيلة بمعدل اكبر من تزايد حصيلة الضرائب العامة ويتم الإعتماد عليها بدرجة اكبر فى ظل ماهو متوقع من إنخفاض فى الموارد الجارية بسبب الإتجاه المتزايد للخصخصه وإنخفاض حصيلة الضرائب الجمركية نتيجة تطبيق إتفاقات منظمة التجارة العالمية ، وإذا كانت الأهداف الإقتصادية والإجتماعية لم تتحقق بشكل كامل فإن تطبيق مراحل الضريبة وتحويلها الى ضريبة على القيمة المضافة سيساهم الى درجة كبيرة فى تشجيع وزيادة الإنتاج والإستثمار وتحقيق العدالة فى توزيع العبء الضريبي للمجتمع الضريبى بأكمله .

تاسعاً : نحن نتفق مع غالبية الفقه المالى والضريبى فى ان المشرع المصرى قد أخذ فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بنظام الضريبة على القيمة المضافة بدرجة او اخرى وأن كان ذلك بشكل غير كامل ولكن تتوافر فى هذا القانون مع بعض التعديلات التشريعية وفى التنظيم الفنى للضريبة وتحقيق بعض المتطلبات ما يؤدى الى الأخذ الكامل بالضريبة على القيمة المضافة وقد توافر ذلك كما راينا بالتحليل فى المادة الأولى (الفقرة الأولى والفقرة الأخيرة) ، وفى المادة الثانية وفى المادة الرابعة ، والمادة رقم ١٨ فقره ٤ والمادة رقم ٢٣ وهى أكثر المواد فى الإشارة الصريحة للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة بما تتضمنه من تطبيق ميكانزم وآلية الخصم وهو اهم ما يميز التنظيم الفنى لهذه الضريبة ، وكذلك المادة رقم ٤٧ بند ٢

ويؤكد ذلك ما جاء بتقرير لجنة الخطة والموازنة عن مشروع القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ : لقد تطورت الضريبة من ضريبة على الإنتاج الى ضريبة على الإستهلاك ثم ضريبة على المبيعات حتى وصلت الى ضريبة على القيمة المضافة ويصل عدد الدول التى تطبقها ٧٧ دولة وذلك فى عام ١٩٩١م أما الآن يصل العدد الى ما يقرب من مائة دولة فى(عام ١٩٩٩م) .

عاشراً : تتركز فى الوقت الحالى كل الدراسات حول بيان إمكانيات تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة منن ضريبة المبيعات والإنتقال الى نظام الضريبة على القيمة المضافه ، ونحن نؤكد أن التطورات الحديثة والمتغيرات المتتابعة والنتائج المتحققه فى الإصلاح الإقتصادى (المرحلة الثالثة) تستلزم إتخاذ مجموعة من الإجراءات تهدف الى تطوير النظام المالى والضريبى وتشجيع الإستثمار وزيادة معدلات التنمية الإقتصادية ويمثل الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة احد المحاور الأساسية لهذا التطوير ويرجع ذلك الى مجموعه من المبررات والأسباب قمنا بتحليلها

ويتمثل أهمها فى زيادة الحصيلة المتوقعة والتقليـــل مـــن فـــرص التـــهرب الضريبي وضبط التعاملات المالية والتجارية فى الأسواق وتحقيق قدر أكـــبر من العدالة فى توزيع عبء الضريبة وضبط الإســـتهلاك وتجنـــب تكـــرار وتراكم الضريبة ، فضلا عن حياد هذه الضريبة وتشجيعها للإستثمار كمـــا انها عامل هام يساعد فى إقامة السوق العربية المشتركة وتحقيـــق التكـــامل الإقتصادى .

وقد تناولنا بالتحليل والمناقشة سمات وخصائص الضريبة على القيمـــة المضافة عند الأخذ بها ، كما ناقشنا بالتفصيل الأعتراضات والصعوبـــات التى يمكن أن تواجه تطبيق هذه الضريبة ، وخصوصـــا التطبيـــق علـــى مرحلة تجارة التجزئة وقد راينا أن مدى شمولية وتطبيق الضريبـــة علـــى القيمة المضافة ليست مشكلة المرحلة التى تقف عندهـــا الضريبـــة بدعـــوى صعوبة التطبيق بقدر ماهى مشكلة المنشآت الصغيرة فى كل مرحلة ، فليـــس هناك مبرر يعوق تسجيل تجار التجزئة عند رقم أعمال أوحد تسجيل محـــدد كما ان مشكلة المعاملة الضريبية لهذه المنشآت لا تظهر فقـــط فـــى مرحلـــة تجارة التجزئة ولكن تظهر فى جميع المراحل .

<u>حادى عشر</u> : قدمنا مجموعة من المقترحات التى تساعد فـــى الأخـــذ بالضريبة على القيمة المضافة بشكل كامل من بينها الوقوف على اراء كـــل القطاعات المعنية بهذه الضريبة بهدف التوصل الى الأسلوب الأمثل لتطبيـــق هذه الضريبة مع تبسيط الإجراءات وإحكام التحصيل ، كذلك شرح المفـــاهيم القانونية والتنظيمية والإجرائية المتعلقة بالضريبة ، مع ضـــرورة وضـــوح النصوص القانونية بالإضافة الى ضروة إعادة ترتيب مصلحة الضرائب علـــى المبيعات حتى تكون قادرة على عملية الإنتقال الى الضريبة علـــى القيمـــة المضافة .

كما يلزم ضرورة حصر المجتمع الضريبى بالوسائل العلمية والبيانـــات الموجودة فى الجهات الأخرى ويمكن الإستفادة من مشروع الرقم القومى فى احكام الحصر والتسجيل ، و الربط الفعلـــي بيـن سـجلات مصلحـة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات وتعميق الثقـة المتبادلـة والفهم المشترك بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبـــي وتكويـن لجـان مشتركة وتنمية وتطوير الوعى الضريبى عند كل المخاطبين بأحكام القـانون ، كذلك ضرورة الوضوح والتحديد الدقيق القائم علـــى اليقيـن للضريبـة وكل ما يتعلق بها من تنظيم فنى واحكام وقواعد وهو ما يطلق عليه شـفافية الضريبة ، ولاشك أن تعميم نظام الخصم بإعتباره جوهر الضريبة علـــى القيمة المضافة واهم ما يميزها عن غيرها من الضرائب على رقم الأعمـال والذى يؤكد حيادها وكفاءتها يعد امراً فى غاية الأهمية لتطبيق هذه الضريبة

<u>ثانى عشر</u> : إن القيمة المضافة هى أكثر المقولات إستخداماً وأهميـة ليس فقط فى مجال الضرائب ولكن كذلك فى المحاسبة القومية وطرق قيـاس الدخل القومي كما انها اكثر الأدوات إستخداماً فى تقييـم الأداء والتخطيـط السليم على مستوى المشروعات ومستوى الإقتصاد الكلى ، ومن ثـم فإنـها تعد عامل اساسي فى ربط النظام الضريبي بالمؤشرات الإقتصاديـة الكليـة وتحقيق الأهداف الإقتصادية المحددة .

وإذا كانت السياسة الضريبية تعبر عن فلسفة النظام الضريبـــى والـدور الذى يمكن أن تقوم به فى السياسة الإقتصاديـة وتحقيـق التنميـة وتشـجيع الإستثمار فقد ناقشنا وتناولنا ذلك بالتفصيل بتقديم مجموعه من المحـددات الأساسية التى يتعين أن تتوافر فى السياسة الضريبيـة ورأينـا أن الأخـذ بالضريبة على القيمة المضافة يمثل أحد المحاور الساسية فى هذه السياسـة الضريبية .

« ملحـق »

١ ـ النمـاذج الضريبية

المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات وفقا لاحكـام القـانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١

١ ـ نموذج ١ ض·ع·م ·

وهو عبـارة عن «طلب تسجيل» طبقـــا للقـانون · وعلى شركات الاشخاص ان ترفق به صورة من العقد · اما بالنسبة للمنشآت الاخرى فترفق به صورة معتمدة من قرار التأسيس · كما يرفق بيان بعنـــاوين واسماء الفروع ونشاطها فى حالة تعددها ·

٢ ـ نموذج ٢ ض·ع·م ·

حتى يتسنى قبول طلب التسجيل يتعين استيفاء هذا النموذج ويسمى «استيفاء طلب تسجيل» واعادة الطلب الى المأمورية المختصة ·

٣ ـ نموذج ٣ ض·ع·م ·

وهو عبارة عن «شهادة تسجيل» تسلم لكل مسجل تطبيقا للمادة ٢٠ من القانون ويتعين أن توضع فى مكان ظاهر بمقر النشاط الرئيسى ·

٤ ـ نموذج ٤ ض·ع·م ·

وهو عبارة عن «اخطار بالتسجيل» اعتبارا من تاريخ معين تحت رقم معين · وهذا الرقم يجب وضعه فى كافة مراسلات المسجل مع مصلحة الضرائب على المبيعات وعلى فواتيره الضريبية التى يصدرها ·

٥ ـ نموذج ٥ ض٠ع٠م ٠

وهو عبارة عن «اخطار بالغاء التسجيل» ٠ ويتم ذلك فى الحـالات وبالشروط والاوضاع التى تنص عليها المادة ١٧ من اللائحة التنفيذية ٠

٦ ـ نموذج ٦ ض٠ع٠م ٠

يحرر فى حالة طلب اثبات «تعديل حالة» ٠

٧ ـ نموذج ١٠ ض٠ع٠م ٠

وهو اقرار بضريبة المبيعات (ومرفق بيان بكيفية ملء اقرار ضريبة المبيعات اصدرته مصلحة ضريبة المبيعات بعد بيان هذه النماذج) :

٨ ـ نموذج ١١ ض٠ع٠م ٠

وهو «اخطار استكمال اقرار الضريبة العامة على المبيعات» للبنود الموضحة بالاقرار ٠

٩ ـ نمـوذج ١٢ ض٠ع٠م ٠

وهو اخطار «عدم وصول اقرار للضريبة العامة على المبيعـات» ترسله المأمورية المختصة للمسجل طالبة ارسال الاقرار المستوفى مصحوبا بالضريبة المستحقة ٠

١٠ ـ نموذج ١٣ ض٠ع٠م ٠

وهو «اخطار سداد» تطالب فيه المأمورية سداد ضريبة المبيعـات والضريبة الاضافية ٠

١١ ـ نموذج ١٤ ض٠ع٠م ٠

وهو «اخطار بتقدير الضريبة العامة على المبيعات طبقا للقانون فى حالة عدم تقديم اقرار ٠

١٢ ـ نموذج ١٥ ض٠ع٠م ٠

وهو «اخطار بتعديل / تصحيح اقرار الضريبة العامة على المبيعات عن الفترة من / / ١٩٩ الى / / ١٩٩ » ٠

١٣ ـ نموذج ١٦ ض٠ع٠م ٠

وهو «اخطار الضريبة الاضافية» ٠

١٤ ـ نموذج ٤٠ ض٠ع٠م٠

وهو عبارة عن تسجيل مبدئى يتضمن تعريف المجموعة ورقم المجموعة والعدد فى المجموعة ٠

١٥ ـ نموذج ٤١ ض٠ع٠م ٠

وهو عبارة عن التسجيل وتعريف المجموعة والرقم فى المجموعة٠

١٦ ـ نموذج ٤٢ ض٠ع٠م ٠

وهو عبارة عن تسجيل جديد وتعريف المجموعة ورقم المجموعة والرقم فى المجموعة ٠

١٧ ـ نموذج ١٠٠ ض٠ع٠م ٠

وهو اقرار بالضريبة على سلع الجدول رقم (١) المرفق بقانون الضريبة العامة على المبيعات لسنة ١٩٩١ عن الفترة من / / ١٩٩ الى / / ١٩٩ ٠

١٨ ـ نموذج ١٠١ ض٠ع٠م ٠

وهو عبارة عن اخطار بالترخيص الممنوح للمصنع / للمعمل تطبيقا

للفقرة (٤) من المادة ٤٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات ٠

١٩ ـ نموذج ١٠٢ ض٠ع٠م ٠

وهو اخطار بتوقف عن النشاط تطبيقا للفقرة (٥) من المادة ٤٧ من قانون الضريبة العامة على المبيعات ٠

٢٠ ـ نموذج ١٠٣ ض٠ع٠م ٠

وهو محضر تخمير ٠

٢١ ـ نموذج ١٠٤ ض٠ع٠م ٠

وهو طلب حضور مندوب لعملية تعبئة مشروبات كحولية على البارد او كسر كولونيا / عطور ٠

٢٢ ـ نموذج ١٠٥ ض٠ع٠م ٠

وهو محضر عملية تعبئة سوائل كحولية ٠

٢٣ ـ نموذج ١٠٦ ض٠ع٠م٠

وهو ترخيص نقل سوائل كحولية ٠

٢٤ ـ نموذج ١٠٧ ض٠ع٠م ٠

وهو خطاب موفق بالعينات المراد تحليلها مع الافادة بالنتيجة فورا ٠

٢٥ ـ نموذج ١٠٨ ض٠ع٠م ٠

وهو استمارة تحليل ادخنة ٠

٢ ـ كيفية ملء اقرار ضريبة المبيعات

اقرار بضريبة المبيعات (١)

(طبقا لقانون الضريبة العامة على المبيعات

رقم التسجيل .... الفترة .... من .... الى ....

الاسم : ---------------------- تسلم الى مأمورية ضرائب :

العنوان : ------------------------ ------------------------

------------------------ ------------------------

اكتب فى هذا الجزء رقم التسجيل الخاص بك وذلك فى خانة رقم التسجيل رقم التسجيل :

اكتب الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار (شهر المحاسبة) فى خانة الفترة الفترة ٠

على سبيل المثال اكتب ديسمبر ١٩٩١ هكذا ٩١ـ١٢
يناير ١٩٩٢ هكذا ٩٢ـ١ ٠

اكتب تاريخ بداية الفترة الضريبية فى خانة من : (من)

وكذلك تاريخ نهاية الفترة الضريبية فى خانة الى : (الى) .

ثم اكتب اسمك المسجل به فى المصلحة وكذلك عنوانك واسم المأمورية التابع لها نشاطك ٠

---

(١) ارشادات اصدرتها مصلحة الضرائب على المبيعات ٠

المبيعات قبل اضافة ضريبة المبيعات

فئة الضريبة	سلع	خدمات	اجمالى القيمة	الضريبة
٥٪				
١٠٪				
٢٠٪				
٣٠٪				
★ صفر				
★ اعفاء				
		اجمالى		
		+ تسويات ضريبية		
		– الضريبة المستحقة		

جزء المبيعات :

سلع   ضع فى هذه الخانة اجمالى قيمة مبيعاتك عن هذا الشهر من السلع الخاضعة للضريبة قبل اضافة الضريبة وذلك أمام فئة الضريبة التى تخضع لها السلع ..

(بمعنى أن السلع التى تخضع لفئة ١٠٪ توضع أمام فئة ١٠٪ والسلع التى تخضع لفئة ٢٠٪ توضع أمام فئة ٢٠٪ وهكذا ..) .

★ فئة ال «صفر» هى فئة الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج .

★ فئة «اعفاء» هى فئة السلع الواردة بجدول الاعفاءات وكذلك السلع المباعة لجهات تقرر اعفاؤها بالقانون .

خدمات ضع في هذه الخانة اجمالي قيمة مقابل الخدمات الخاضعة للضريبة المحددة في القانون والتي قدمتها من هذا الشهر قبل اضافة الضريبة وذلك بنفس الطريقة المشروحة اعلاه .

(بمعنى أن الخدمة التي تخضع لفئة ضريبية ٥٪ توضع أمام ال ٥٪ والخدمة التي تخضع لفئة ١٠٪ توضع أمام ال ١٠٪) .

اجمالي القيمة ضع في هذه الخانة اجمالي قيمة مبيعاتك عن هذا الشهر من السلع والخدمات المدونة أمام كل فئة من فئات الضريبة ، (بمعنى ان هذه الخانة تشمل قيمة السلع والخدمات الموضحة امام كل فئة على حدة) .

-(اجمع قيمة عمود (سلع) + عمود (خدمات) وضع المجموع في هذه الخانة ، ثم اجمع كل الارقام المسجلة في هذا العمود وضع المجموع اسفل العمود امام كلمة اجمالي .

الضريبة ضع قيمة مقدار الضريبة المحسوبة وذلك بضرب كل رقم مسجل في عمود (اجمالي القيمة) × فئة الضريبة الخاص به الموجود امام كل منها .

- ثم اجمع كل الارقام المسجلة في هذا العمود ، وضع المجموع اسفله امام كلمة اجمالي .

- ضع نتيجة التسويات (الخصم أو الاضافة) امام كلمة تسويات ضريبية اسفل عمود الضريبة .

وضم نتيجة تلك التسويات اذا كانت بالموجب (+) إلى رقم اجمالي الضريبة اعلاه او اطرحها اذا كانت بالسالب (-) وضع الناتج في خانة الضريبة المستحقة .

المشتريات ـ قبل اضافة ضريبة المبيعات

فئة الضريبة	محلية	مستوردة	اجمالى القيمة	الضريبة المخصومة
اعفاء				
* غيرقابلةللخصم الضريبى				
قابلة للخصم الضريبى				
		اجمالى		
		+ تسويات ضريبية		
		− الضريبة المخصومة		

جزء المشتريات :

محلية ضع فى هذه الخانة امام خانة (اعفاء) قيمة مشترياتك من السلع المعفاة من الضريبة ·

ـ امام خانة (غير قابلة للخصم الضريبى) قيمة مشترياتك من السلع المحلية غيز القابلة للخصم ·

ـ امام خانة (قابلة للخصم الضريبى) قيمة مشترياتك من السلع المحلية القابلة للخصم ·

★ السلع غير القابلة للخصم : هى السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون ، وكذلك السلع المشتراه من شخص غير مسجل ·

بيـــان الضريبة

الضريبة المستحقة على المبيعات	الضريبة المخصـومة	أى خصم من الاقرارات السابقة	الضريبة المستحقة	رصيد دائن مرحل

جزء بيان الضريبة :

(١) الضريبة المستحقة على المبيعات :

ضع فى هذه الخـانة الرقم المسـجل فى خانة الضريبة المستحقـة الموجودة فى جزء المبيعات (السابق بيانه) ٠

(٢) الضريبة المخصومة :

ضع فى هذه الخانة الرقم المسجل فى خانة الضريبة المخصـومة الموجودة فى جزء المشتريات (السابق بيانه) ٠

(٣) أى خصم من الاقرارات السابقة :

هو الرصيد الدائن المنقول من اقرار الشهر السابق ٠

(٤) الضريبة المستحقة :

اجمع الرقم المسجل فى عمود (٢) (الضريبة المخصومة) على الرقم المسجل فى عمود (٣) (أى خصم من الاقرارات السابقة) ٠

ـ ثم اطرح هذا المجموع من الرقم المسجل فى عمود (١) (الضريبة المستحقة على المبيعـات ٠

- اذا كان الناتج بالموجب ضعه فى هذه الخانة (٤) (الضريبة المستحقة) ٠

- اذا كانت نتيجة العمليات السابقة بالسالب ضع الناتج فى هذه الخانة (٥) (رصيد دائن مرحل) ٠

(٥) (رصيد دائن مرحل) :

والرقم المسجل فى هذه الخانة هو الواجب تسجيله فى عمود (أى خصم من الاقرارات السابقة) فى الاقرار التالى ٠

مثال : (١) - (٢) + (٣) =

(+) يوضع فى خانة (الضريبة المستحقة)

(-) يوضع فى خانة (رصيد دائن)

اقــــرار

أصدرنا المستندات التالية خلال الفترة :

من / / ١٩٩ الى / / ١٩٩

نوع	عده	رقم مسلسل من الى
فواتير ضريبية		
اشعارات اضافة		
اشعارات خصم		

الاسم بالكـامل :

اشهد انا الموقع ادناه

أن الاقرار صحيح وجميع بياناته سليمة ويتضمن الضريبة المستحقة الاداء عن جميع السلع المبـــاعة و التى تم التصرف فيها او الخـدمات الخاضعة للضريبة المبـــاعة فى جميع الاماكن حيث تباشر شركتى / أو المنشأة الخاصة بى اعمالها خلال الفترة من الي

التوقيع الصفة : التاريخ : / / ١٩٩

ملحوظة : التاخير فى دفع الضريبة يعرضك للضريبة الاضافية ٠

فواتير ضريبية :

اكتب تاريخ الفترة الضريبية المقدم عنها الاقرار من بدايتهـــا الى نهايتهـا ٠

ضع امامها وتحت عمود (عدد) الفـواتير الضريبيـة الصادرة عن تلك الفتـرة الضريبيـــة مع ذكر الرقم المسلسل لاول فاتورة والرقم المسلسـل لآخر فاتورة وذلك تحت عمود (رقم مسلسل من الي

- ثم افعـــل نفس الشيء لكل من خانتى (اشعـارات خصم) (اشعارات اضافة) ٠

- بعد ذلك اكتب اسمك بالكـــامل ، وبعد ان تقر بأن جميع بيانات الاقرار سليمة خلال الفترة التى سـوف تحددها وقع ثم وضح صفتك القانونية وتاريخ تقـديم الاقـرار ٠

قائمة المراجع

أولاً - المراجع العربية :

أ- المراجع والكتب والمقالات

١- إبراهيم عبد الرازق ، احمد فؤاد مهنا : موسوعة الدليل فى الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة وفقاً لأحدث التعديلات للقانون واللائحة التنفيذية منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٣

٢- أبو اليزيد على المتين : الضرائب غير المباشرة المكتب الجامعي الحديث ، القاهرة ، ١٩٨٩

٣- أبو بكر الصديق محمد : أحكام التجريم فى قانون الضريبة العامة على المبيعات ، دار الصفا ، القاهرة .

٤- د. أحمد بسيونى شحاته : تقييم قائمة القيمة المضافة كإتجاه اوروبى جديد فى التقرير المالي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، المجلد الـ ٢٦ ، العدد الأول ، ١٩٨٩

٥- د. احمد جامع : علم المالية العامة ، مكتبة وهبه ، القاهرة ، ١٩٦٥

٦- د. احمد جمال الدين موسى : ميزانية الدولة ، المكتبة العالمية ، المنصورة ، ١٩٩١

٧- د. احمد محمد موسى : القيمة المضافة كمؤشر للحكم على كفاية الآداء للمشروع ، مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف ، السنة الرابعه ، العدد الثاني ، ١٩٧٥

٨- د. احمد محمد موسى : دراسات فى المحاسبة الإجتماعية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٩

٩- د. احمد محمد موسى : دراسة تحليلية لمؤشرات الآداء على مستوى الوحدة الإقتصادية ، رسالة دكتوراه ، كلية تجارة القاهرة ، ١٩٧١

١٠- أحمد محمود حسنى : قضاء النقض الضريبى ، منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٣

١١-إقبال محمد رشا : دراسة تحليلية للقيمة المضافة المحسوبة ، فى مجال تقييم المشروعات ، رسالة ماجستير كلية تجارة القاهرة ، ١٩٨٨

١٢-د. السيد عبدالمولى : الوسيط فى التشريع الضريبى المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٥

١٣-د. السيد عبدالمولى : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٨

١٤-د. امين السيد لطفى : المحاسبة عن ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق ، (بدون دار نشر) ، القاهرة ، ١٩٩٤

١٥-د. أنور إسماعيل الهوارى : أصول الإقتصاد ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧

١٦-د. أنور إسماعيل الهوارى : المالية العامة ، كلية حقوق حلوان ، القاهرة ، ١٩٩٨

١٧- د. أنور إسماعيل الهوارى : النقود والبنوك ، (بدون دار نشر) ، الزقازيق ، ١٩٨٩

١٨- د. بهجت حسنى : المحاسبة الضريبية ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٧٨

١٩-د. جلال الشافعى : الضريبة على رقم الأعمال ، رسالة دكتوراه ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ١٩٧٣

٢٠-د. جلال الشافعى : نظام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكان تطبيقه فى مصر ، كتاب الأهرام الإقتصادى ١٩٩٦/١٢/١٦

٢١- د. جلال الشافعى : الموسوعة الضريبية ، بدون دار نشر ، القاهرة ، ١٩٩٩

٢٢- د. حامد دراز : مبادىء الإقتصاد العام ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ١٩٧٥

٢٣- د. حسن عويضة : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٣

٢٤-د. حسن كمال ، ود. سعيد عبد المنعم : الضريبة على المبيعات ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٩

٢٥- د. حسين شحاته : تقييم الضريبة العامة على المبيعات مع نظرة إسلامية ، المؤتمر الضريبى الأول ، تجارة عين شمس ، ١٩٩١

٢٦- حكيم شحاته وآخرين (ترجمه) : الضريبة على القيمة المضافة دوليا ، دليل التطبيق والإجراءات فى ٢١ دولة ، إعداد لجنة إيرنست أند يونج للفات الأوروبيـة بالإشتراك مع عشرات المختصين والخبراء فى العالم وصندوق النقد الدولى ، نيويورك ، يوليو ، ١٩٩١ ، مكتبة مصلحة الضرائب على المبيعات ، القاهرة ١٩٩٨

٢٧- د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٩

٢٨-روفائيل بولس : موسوعة الضريبة العامة على المبيعات ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٧

٢٩- د. زكريا بيومى : مبادىء المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٨

٣٠-د. زكريا بيومى : المنازعات الضريبية ، مطبعة القاهرة ، ١٩٨٩

٣١-د. زكريا بيومى : التشريع الضريبى ، دار الولاء ، شبين الكوم ، ١٩٩١

٣٢-د. زكريا بيومى : تشريعات الإستثمار ، دار الولاء ، شبين الكوم ، ١٩٩٤

٣٣-د. زكريا بيومى : موسوعة الضريبة الموحدة ، عالم الكتب ،القاهرة ، ١٩٩٤

٣٤-د. زكريا بيومى : شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ، مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩١

٣٥-د. زكريا بيومى : المنازعات فى ضريبة المبيعات ، مكتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩٣

٣٦- د. زين العابدين ناصر : النظام الضريبى المصرى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٨٩

٣٧-د. زين العابدين ناصر : مبادىء علم المالية العامة ، مطبعة المعرفة ، القاهرة ، ١٩٨٨

٣٨- د. سعيد عبد المنعم : نطاق سريان الضريبة العامة على المبيعات ، المشكلات والعلاج ، المؤتمر الضريبى الخامس ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، ديسمبر ١٩٩١

٣٩-د. سعيد عبد المنعم : بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات ، المؤتمر الضريبي السابع ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٥ – ٢٦ .نوفمبر ١٩٩٥

٤٠- د. شريف تكلا : نحو إصلاح نظام الضرائب على الإنتاج والإستهلاك ، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية ، العدد الأول والثاني ، السنة التاسعة عشر ، القاهره ، ١٩٧٧

٤١- د. عادل حشيش ، ود. مصطفى رشدى : مقدمة فى الإقتصاد العام ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ١٩٩٠ .

٤٢-د. عادل حشيش : التشريع الضريبى المصرى ، دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٨٢

٤٣-د. عاطف صدقى ، د. محمد الرزاز : التشريع الضريبى المصرى ، دار النهضة القاهرة ، ١٩٨٢

٤٤- د. عبد الحميد الشواربى : موسوعة الضرائب منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٧

٤٥- عبد الحميد المنشاوى ، عبد الفتاح مراد : شرح ضريبة المبيعات (بدون دار نشر) ، القاهرة ، ١٩٩٦

٤٦- د. عبد المنعم عبد الغنى على : الضريبة على القيمة المضافة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧

٤٧- د. عبد الهادى النجار : مبادىء الإقتصاد المالي ، دار النهضة ، القاهرة ، ١٩٨٨

٤٨-د. عبد الهادى النجار :الفائض الإقتصادى الفعلي ودور الضريبة فى تعبئته، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٥

٤٩-د. عبد الهادى النجار : التشريع الضريبى ، مكتبة الجلاء الجلاء الجديده ، المنصورة ، ١٩٩٨

٥٠- د. عبد الهادى محمد المهدى : دور الضرائب غير المباشرة في تنمية إقتصاديات الدول الآخذه فى النمو ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة طنطا ، ١٩٨٨

٥١- د. عبد الناصر حسين : الضريبة المصرية العامة على المبيعات حقوق المنصورة ن ١٩٩٧

٥٢-د. عراقي العراقي : المحاسبة عن القيمة المضافة ، المجلة العلمية لكلية التجارة ، جامعة اسيوط ، العدد ٩ ،/ السنة السادسة ، يونيه ، ١٩٨٦

٥٣- د. عزت عبد الحميد البرعي : مبادىء الإقتصاد المالى ، دار الولاء ، شبين الكوم ، ١٩٩٥

٥٤-د. عزت عبد الحميد البرعي ، د. زكريا بيومي : مبادى الإقتصاد السياسي ، دار الولاء ، شبين الكوم ، ١٩٩٨

٥٥-د. عزت عبد الحميد البرعي : ظاهرة التهرب الضريبى بين الإطار النظرى والواقع التطبيقى ، مجلة البحوث القانونية والإقتصادية . كلية الحقوق ، جامعة المنوفية ، العدد الثالث ، السنة الثانية . إبريل ، ١٩٩٢

٥٦-د. عزت عبد الحميد البرعي : إمكانيات فرض ضريبة على الدخل الزراعى الصافي بين التشريعات القائمة وتطور القطاع الزراعي ،

مجلة البحوث القانونية والإقتصاديــة ، كليــة الحقــوق ، جامعــة المنوفية ، العدد الثالث ، السنة الثانية ، إبريل ، ١٩٩٢

٥٧-د. عطية عبد الحليم صقر ، الآثار المالية والإقتصاديــة المترتبــة على الأحكام الدستورية فى مجـال الضرائـب ، جامعـة الأزهـر ، القاهرة ، ١٩٩٦

٥٨- على سيد أحمد السويفى : إستخدام البيانات المحاسبية فى تحديـد القيمة المضافة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة القـاهرة ١٩٧٥ .

٥٩-د. غسان فوزى القباني : نظام الضريبة على القيمـة المضافـة وإمكانية الأخذ بها فى سوريا ، رسـالة دكتـوراه ، كليـة تجـارة الزقازيق ، ١٩٨٣

٦٠- د. فاروق جمعه عبد العال : القيمة المضافة الوطنيـة كمقيـاس للمساهمة فى الدخل القومى ، مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، تجارة بنها ، جامعة الزقازيق ، العدد الثانى السنة ١١ ، ١٩٩١

٦١- فايز اللمساوي : التعليق على قانون ضريبة المبيعات ، (بـدون دار نشر)، القاهرة ، ١٩٩٨

٦٢-محمد إسماعيل علي : مشاكل القياس والإعلام المحاسـبي للقيمـة المضافة ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة المنصـورة ، ١٩٩٥

٦٣- محمد بدران : مجموعة قوانين الضرائب فـي مصـر ، الطبعـه الرابعه ، ١٩٨٨

٦٤-د. محمد حامد دويدار : دراسات فى الإقتصاد المالي ، منشـأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٨٤

٦٥-د. محمد حامد دويدار : مبادىء الإقتصاد السياسي ، ثلاثة اجزاء منشأة المعارف ، الإسكندرية ، ١٩٩٦

٦٦- د. محمد رضا العدل، د. محمود عبد الفضيل : مبادىء المالية العامة - تطور النظام المالي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٨٢

٦٧- د. محمد رضا سليمان : الضريبة على القيمة المضافة وإمكانية تطبيقها فى مصر ، مجلة مصر المعاصرة ، السنة السادسة والسبعون ، العدد ٣٩٩ ، القاهرة ، يناير ، ١٩٨٥ .

٦٨- د . محمود إبراهيم حسن : المنازعات الضريبية فى إطار الضريبة العامة على المبيعات ، رسالة دكتوراة ، كلية حقوق الإسكندرية ، ١٩٩٨

٦٩- د. محمود الناغى : المحاسبة الضريبية ، دار الجلاء ، المنصورة ، ١٩٩٥

٧٠- محمود منصور : موسوعة الضرائب (بدون دار نشر) القاهرة ، ١٩٩٥

٧١- د. مصطفى رشدى : ضرائب الدخل ، الداز الجامعية ، بيروت ، ١٩٩٤

٧٢-د. مصطفى رشدى : التشريع الضريبى والمالى : دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٧ .

٧٣- نصر ابو العباس محمد : الموسوعة فى الضريبة العامة على المبيعات ، كمتبة شادى ، القاهرة ، ١٩٩٤

٧٤- د. يحيى عبد الغنى : إحلال ضريبة المبيعات والتجارة الخارجية (بدون دار نشر) ، الإسكندرية ، ١٩٩٨

٧٥- د. يونس البطريق : اصول النظم الضريبية : دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٦٥

٧٦-د. يونس البطريق ، د. سعيد عثمان : النظم الضريبية ، بدون دار نشر ن الإسكندرية ، ١٩٩٣

ب – الدوريات والنشرات والمؤتمرات :

- مجلة مصر المعاصرة : الجمعية المصرية للإقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع ، القاهرة أعداد مختلفة .
- مجلة التشريع المالي والضريبى : الجمعية المصرية للضرائب ، القاهرة ، اعداد مختلفة .
- مجلة التنمية والتخطيط : معهد التخطيط القومى ، القاهرة ، أعداد مختلفة
- مجلة الأهرام الإقتصادى : أعداد مختلفة
- المجلات العلمية لكل كليات الحقوق : أعداد مختلفة
- المجلات العلمية لكل كليات التجارة : أعداد مختلفة
- تقارير مجلس الشورى والمجالس القومية المتخصصة ووزارة المالية ولجنة الخطة والموازنه بمجلس الشعب .
- نشرات البنك المركزى المصرى والبنك الأهلى المصرى
- نشرات ومنشورات مصلحة الضرائب على المبيعات
- البيانات والإحصاءات الصادرة من وزارة المالية ومصلحة الضرائب على المبيعات .
- المؤتمرات العلمية والندوات وخصوصا المؤتمر الضريبي الخامس والمؤتمر الضريبى السابع ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، عامي ١٩٩١ ، ١٩٩٥

ثانيا : باللغة الأجنبية

1- Abdel-Nasser Hussein : Contribution A une étude théorique et pratique de L'Impêt sur le chiffre d'Affaires , Thése du doctoratd' Etat Université de Bourgogne , Faculte de droit de DIJon France , 1987 .

2- Basle M., " T.V.A., Francaise – Croissance et équité " Thése Sc., éco., Rennes , 1974 .

3- Belkaoui A.R., Value Added Reporting : Lessons For uenited states " Quorum Books , Newyork , 1992 .

4- Brown G., " La Valeur ajuté économique " Entreprise modernde' édition , Paris 1969 .

5- Cozian , M., precis de Fiscahtés des entrprises , p.u.f , parin 1984 .

6- CTAudo, P.J., : L'Impôt et plus–Valuc, Guide Fiscale , Berger – levrault , paris , 1978 .

7- Derouin , ph., La T.V.A., dans le C.E.E, Jupter ed de Navarre , 1977 .

8- Egret , G., La T.V.A., Que Sais – Je ? P.U.F , Paris , 1978 .

9- Frenkel , A., La génèse de la T.V.A , Thése droit , Paris II, 1976 .

10- Gore , F.et Jadaud, B., : Droit Fiscal des affaires , Dalloz , paris , 1980 .

11- Gray , K.M., Sidney J ; " The value added statement : An Innovation for U.S., Companies " Accounting Horizons , V2 Jane , 1988 .

12- Koumouekoffl, M., La Taxe sur La valeur ajoutée dans le développement éco., de la côte d'Ivoire , L.G.D.J., paris , 1981 .

13- Lhermet , p.,x., : Les communes face à La T.V.A , librairies techniques , paris , 1978 .

14- Duvreger , M., Eléments de fiscalité , P.u.f , paris , coll . Thémis , 1976 .

15- Reichmann , Tand C.Lange : The Value added Stotement : AsA past of corporate Social Ropsting " Mangement Ineenalond Review , 1989 .

16- Rhomari – Mostafa : le probléme de L'introduction de la Taxe sur la valeur ajoutée dans le pays en voie de développement , Thése droit , paris II, 1981 .

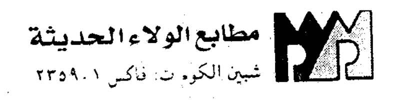
17- Sabbah , D., La neutalité de la T.V.A ., et sa comptabilisation , thése droit , paris I, 1977 .

18- Scott, R.C., How to uso The value added concept to increase profits " Internalional Mangement , May , 1985 .

19- Smith G: Added value : The key to profitability , Accountancy , August 1983 .

20- Tuart , M., Value Added : Acomparative study" Accunting' organization and society , V.8, N.N.L., 1983 .

فهرس


مطابع الولاء الحديثة
شبين الكوم ت: فاكس ٢٣٥٩٠١